

# РЕШЕНИЕ

№ 929

гр. София, 17.02.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,**  
в публично заседание на 19.01.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Мария Малинова, като разгледа дело номер **8275** по описа за **2021** 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 Вх. № 28997/19.08.2021г. по описа на АССГ, депозирана чрез НАП /по жалба Вх. № 53-04-528/09.07.2021г. по описа на Дирекция „ОДОП“ – С./, на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], Бизнес П. С., Сграда 6, представлявано заедно от законните представители М. С. и Д. К. К., чрез процесуални представители адв. Д. и адв. В., /по преупълномощаване от АД „Д., Д., Н. и Ко“/, срещу Ревизионен акт № Р-29002919008051-091-001/17.12.2020г., издаден от Р. Г. С. на длъжност-Началник сектор, възложил ревизията и Д. С. Д.-на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ – НАП, мълчаливо потвърден от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, с който са установени задължения за „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 3 616 048,65 лв. и лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв., въз основа на включването в данъчната основа, за процесния период на стойността на начислените неустойки /по фактури/, при прекратяване на договори с клиенти, за които е прието от ревизиращите органи, че нямат характер на неустойки с обезщетителен характер и като такива не попадат в обхвата на нормата на чл. 26, ал.2, изр. второ от ЗДДС. В мотивите на РА, е прието

за неоснователно и искането на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, за възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания по фактури към клиенти, издадени за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв. и ДДС по фактури към клиенти, издадени в периода от 01.06.2014 г. до 31.12.2014 г., в размер на 1 887 702,56 лв.

Жалбоподателят, оспорва изцяло ревизионния акт, в частта, с който са установени допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., като незаконосъобразен, постановен при противоречие с материалния закон, при наличието на достатъчно данни и доказателства, обосноваващи извод за липсата на облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, за процесните суми. В хода на обжалването по административен ред и пред съда, с оглед доказателствената тежест, която носи в производството жалбоподателят претендира и посочва незаконосъобразност на допълнително установените задължения по ЗДДС, за процесния период и въз основа на нищожност на клаузите на неустойки, на сключените към ревизирания период договори, установени по надлежния ред като неравноправни, на което по-силно основание обосновава незаконосъобразното начисляване на ДДС, върху недействителни доставки, към датата на постановяване на обжалвания РА. Излага подробни съображения за неправилност на акта, поради необосноваността му, въз основа на противоречие между фактическите констатации, по събраните доказателства и правните изводи на ревизиращите органи. По отношение на отказа за възстановяване на ДДС, обективизирано в мотивите на акта, за фактури, издадени за периода от 01.01.2010г. до 31.12.2013г., в размер на 3 991 949,32 лв. и ДДС по фактури към клиенти, издадени в периода от 01.06.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 1 887 702,56 лв., моли актът да бъде изменен в тази част, като се съобразят относимите периоди и стойности, съгласно заключението по приетата в хода на съдебното производство ССЧЕ, в съответствие с данъчното третиране на несъбираеми вземания и относимите тълкувателни актове на СЕС по общностното право. В съдебно заседание и представено писмено становище, жалбата се поддържа изцяло. Претендират се сторените съдебно-деловодни разноски по списък.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. З., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на процесуалния представител на жалбоподателя.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, се представлява от Прокурор М., която дава становище за неоснователност на жалбата.

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

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002919008051-020-001 от 10.12.2019г., връчена по електронен път на 12.12.2019г., издадена от Р. Г. С. - началник сектор при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-132 от 13.07.2018г. на директора на ТД на НАП ГДО, с която е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г. Със Заповед №29002919008051-023-001 от 17.01.2019г. ревизионното производство е спряно и е възобновено отново със Заповед №Р-29002919008051-143-001/21.04.2020г. Сроктът на ревизията е удължен със Заповеди за изменение на ЗВР

№Р-29002919008051-020-002/04.06.2020 г. и №Р-29002919008051-020-003/07.08.2020 г. Всички заповеди са издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002919008051-092-001/21.10.2020г., връчен на 22.10.2020г. В срока по чл. 117 ал. 5 от ДОПК е направено възражение от ревизираното лице, което е преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключва с постановяването на РА №Р-29002919008051-091-001/17.12.2020г., 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. РА е редовно връчен на 28.12.2020г.

Установено е в хода на ревизията и не е спорно между страните, че [фирма] ([фирма] до 28.10.2014 г.) е еднолично акционерно дружество, регистрирано в Република България и е местно данъно задължено лице. Дружеството е регистрирано по ЗДДС считано от 06.03.2001г. /VIN: BG130460283/. Основните доставки и приходи на дружеството се формират от предоставяни далекосъобщителни услуги, по смисъла на ЗДДС, за които ревизираното лице, притежава съответните специални регистрации и лицензи за извършване на дейността, издадени от Комисията за регулиране на съобщенията /изрично посочени-стр.2 от РД/.

Облагаемите доставки на ревизираното дружество се формират основно от предоставяне на далекосъобщителни услуги чрез изграждане, поддържане и използване на обществена мобилна клетъчна мрежа с национално покритие, като се формират основно от предоставяни услуги на територията на страната, както средва: приходи от телекомуникационни трафици, абонаментни такси, взаимосвързване, интернет и др. Видовете облагаеми услуги са: - Абонаментни такси: месечните такси за мрежови услуги се фактурират предварително и се признават като приход в месеца в който е предоставена услугата. - Тарифи за разговори: включват такси за мобилна телефония, такси за свързаност с фиксирани линии и мобилни оператори и такси за услуги с добавена стойност. Таксите за разговори включват такси, базирани на ефирното време и на трафика на обаждачото се лице, дестинацията на обаждането и използваната услуга. -Таксите за взаимно свързване към фиксирани и мобилни оператори възникват, когато клиенти на фиксирани и мобилни услуги на други фиксирани или мобилни оператори се обаждат на клиенти на Дружеството. Таксите за услуги с добавена стойност се базират на трафика, използването на ефирното време или обема на предадените данни за услугите с добавена стойност, като например услуги за кратки текстови съобщения, ползване на интернет и услуги, свързани с данни. Приходите от тарифи за разговори, такси за свързаност и услуги с добавена стойност се признават в периода, в който е предоставена услугата. - Такси за роуминг: начисляват се на други мобилни оператори за гости, използващи мрежата на Дружеството. Облагаеми са и извършваните продажби чрез собствена и дистрибуторска мрежа в страната на крайни устройства, карти, устройства за пренос и други подобни стоки, необходими за достъп до предоставяните услуги.

За тези доставки дружеството е начислявало данък съгласно чл. 86 от ЗДДС, за ревизирания период. Облагаеми са и извършваните продажби чрез собствена и дистрибуторска мрежа в страната на крайни устройства, карти, устройства за пренос и други подобни стоки, необходими за достъп до предоставяните услуги. За тези доставки дружеството е начислявало данък съгласно чл. 86 от ЗДДС. За ревизираните

периоди задълженото лице е получател по доставки /В./ за закупувани стоки и оборудване, ползвани услуги по пренос и взаимосвързания, и други от доставчици установени в страни членки на ЕС. В случаите на получена стока от В. или услуга от доставчик от друга държава членка, от [фирма] са съставяни протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС и е начисляван 20% данък по чл. 84 /за В. на стоки/ и по чл. 82, ал. 2 - 5 от ЗДДС /за получените услуги/. Приходите от телекомуникационни трафици, които дружеството получава от други оператори от европейската общност, са с място на изпълнение на територията на друга държава членка, съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

По отношение на допълнително установения ДДС за процесните периоди, върху стойността на начислените неустойки по договорите с клиенти:

За установяване спазването на изискванията на ЗДДС, в хода на ревизията от органите по приходите са изискани документи и писмени обяснения от ревизираното лице, съгласно Искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-29002919008051-040-001/08.01.2020г. и

№Р-29002919008051-040-002/11.05.2020г. Такива са представени в указаните срокове.

Въз основа на предоставените документи, органите по приходите са констатирани, че през периодите, в обхвата на ревизията [фирма] е осчетоводило неустойки /обезщетения, пропуснати ползи и други компенсации/ за неизпълнение на договори от клиенти, като върху получените приходи на тези основания не е начислявало ДДС. Това е и основанието и предмета на спора по делото, в частта на установения ДДС за процесния период, върху стойността на начислените счетоводно неустойки от дружеството, при прекратяване на договори с клиенти.

С ИПДПОЗЛ №Р-29002919008051-040-001/08.01.2020г. от ревизираното лице е изискана информация за приходите от неустойки, обезщетения, пропуснати ползи и други компенсации за неизпълнение на договори, фактурирани от дружеството на клиенти за предоставяне на услуги, върху които не е начислен ДДС през ревизирания период. С посоченото искане е изискано да се представят общи условия, действащи през ревизирания период, както и по едно копие на реален договор и издаден документ /фактура или протокол/ за различните типове приходи от неустойки. В случай че фактурираните суми се начисляват без ДДС, да се дадат обяснения за основанията за това. Изискано е още да се отговори мотивирано кои от посочените суми дружеството не определя като предварително определени, които следва да се получат в случай на предсрочно прекратяване по искане или вина на клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстващи на сумата, която е следвало да се получи през останалата част на посочения срок.

В отговор на цитираното искане, с придружително писмо, вх. №Р-29002919008051-ПРД-001-И/24.04.2020г. е предоставена информация за характера на приходите от неустойки за неизпълнение на договори, фактурирани от [фирма] на клиенти на дружеството, за които не е начислен ДДС през ревизираните периоди на 2014г. Същите са класифицирани и групирани, от ревизираното лице, в зависимост от начина на определяне на размера им, както следва: 1/.При договори с частни клиенти /физически лица/ - неустойката се определя на базата на сумата от стандартните за съответната програма/пакет месечни абонаментни вноски, за оставащата част от срока. В случаите, в които е предоставено и устройство за ползване, към този размер се добавя и разликата между стандартната цена на устройството и заплатената от клиента при предоставянето му от [фирма]; 2/. При

частни клиенти при условия на подновяване на клиентския ангажимент, ползващи карти за пренос на данни, се прилага неустойка в размер на 200,00 лв. за всяка СИМ карта; 3/. При договори с бизнес /корпоративни/ клиенти - дължимата неустойка е фиксирана сума в размер на 200,00лв. В случаите, в които е предоставено и устройство за ползване, се прибавя и разликата между стандартната цена на устройството и заплатената от клиента при предоставянето му цена. Посочено е от ревизираното лице, че в редки и специфични случаи дължимата неустойка е фиксирана сума в размер на 400,00лв. Ревизираното лице е посочило, че т. нар. стандартна месечна абонаментна вноска за съответната програма/пакет е месечното възнаграждение, което се дължи за съответния план в общия случай и не включва предоставени на клиента отстъпки или прилагани към съответния договор промоционални условия, които формират действителното дължимо месечно възнаграждение от съответния клиент.

Ревизираното лице, е пояснило, че е реализирало приходи от неустойки, дължими при прекратяване на договори за предоставяне на услуги поради неизпълнение или по инициатива на клиента и не е реализирало други приходи с обезщетителен характер, включително лихви за забава. Към обясненията е приложен подписан договор за предоставяне на услуги /за ФЛ, ЮЛ и допълнителни споразумения към тях/, заедно с общите условия към него, които са били в сила през ревизирания период. Представена е и фактура за начислена неустойка по същия договор, присъединени на хартиен и магнитен носител с административната преписка, в хода на съдебното обжалване. От страна на ревизираното лице, е дадено обяснение, че процесните неустойки, имат обезщетителен характер, поради което и тяхната стойност не се включва в данъчната основата по доставката, съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, поради което ДДС не следва да се начислява и не е начисляван за процесния период.

Ревизираното лице и посочило, че по отношение на първата и втората група неустойки, тези по договори с физически лица, при които неустойката се изчислява на база на стандартни такси за съответния месечен план/пакет или се формира на база на фиксирана сума, механизмът за формиране на неустойката е дефиниран в договора, но конкретният ѝ размер не е предварително определен. Пояснява, че в случаите на договори с частни клиенти /физически лица/, точният размер на неустойката зависи от момента на прекратяване на договора, т. е. от оставащите дни до края на предварително уговорения срок на договора. Счита, че не може да се приеме, че неустойката съответства на сумата, която [фирма] би получило през останалата част от срока на договора, ако същият не беше прекратен и не е част от общото възнаграждение по доставката-предоставяната услуга. Що се касае до неустойката по договори с бизнес /корпоративни/ клиенти, ревизираното лице е дало обяснение, в хода на ревизията, че същата е в размер на предварително определена фиксирана сума, която не зависи нито от размера на конкретните месечни абонаментни вноски по договора за предоставяне на услуга, нито от момента на прекратяване на същия.

Въз основа на установените факти, анализ на представените договори и обяснения на ревизираното дружество, по отношение на начислените неустойки, за които ревизираното лице, за процесния период, не е начислило ДДС, като е приело, че тези неустойки не се включват в данъчната основа на предоставяната услуга, съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, ревизиращите органи, са направили извод, че в процесния случай, не се касае за клаузи, които имат характер на неустойки по смисъла на чл.26, ал.2, изр.второ от ЗДДС, а сумите, събирани от икономическия 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, следва да се третира като възнаграждение за възмездна доставка на услуги, поради което и като „възнаграждение“, в обхвата на общата стойност на доставката на услугата, са облагаеми с ДДС.

Без изрично да е посочено в РА, изводите си, ревизиращите органи, са направили, като са приложили директно тълкуванията на СЕС, дадени в диспозитивите на решения по дело С-43/19 и по дело С-295/17. /Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело С-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - С. P./ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело С-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./. За същите са приели, че е налице „сходна фактическа обстановка“ („Договорена дължимост на възнаграждение от страна на получател на телекомуникационни услуги при предсрочно прекратяване по негова вина на сключения договор“) /л.4 от РА/, по отношение на приложението на чл. 2, параграф 1, буква в/ от Директивата за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г.

За да се аргументират, ревизиращите органи са посочили като извадка в мотивите на РА, съответно РД, определени фактите по делата на СЕС /Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело С-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - С. P./ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело С-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./, като са ги отнесли към клаузи от индивидуални договори с клиенти на [фирма], представени от мобилния оператор за ревизирания период и Общите условия на ревизираното лице, както следва: „1/. Съгласно общите условия на [фирма] за взаимоотношения с потребителите на мобилни телефонни услуги, представени във файл „O.usloviavalid for 2014.pdf“: - „Индивидуалният договор влиза в сила съобразно предвиденото в него. Упражняването на правото на отказ в 7- дневен срок от сключване на договора, където е приложимо, не освобождава потребителя от задължението му да заплати съответна част от месечния абонамент за времето, през което е ползвал услугата, цената на всички използвани услуги, невключени в месечния абонамент, както и всички дължими суми съгласно индивидуалния договор с потребителя.“; - До изтичане на първоначалния срок на действие на индивидуалния договор, в случай, че такъв е изрично предвиден в него, потребителят се задължава: а) да не прекратява едностранно договора; б) да не подава молба за временно спиране ползването на услугите; в) да не извършва други действия, изрично забранени с индивидуалния договор.“ - Дължимите от потребителите цени са: а) цена за първоначално свързване - включва разходите за осигуряване достъпа на потребителя до Мрежата и се заплаща еднократно при сключване на индивидуалния договор, респективно при закупуване на пакет за предплатени услуги. В случай на прекратяване действието на индивидуалния договор, респективно при прекратяване ползването на пакет предплатени услуги, заплатената от потребителя цена за първоначално свързване към Мрежата не се възстановява; б) месечен абонамент - осигурява достъп до услугите, за които е сключен индивидуален договор и включва разходите за поддръжка на Мрежата и се заплаща от потребителя ежемесечно, в размери съобразно избора от потребителя абонаментен план/програма/пакет.“; 2/.От представен Рамков договор от 2008 г. за предоставяне на СИМ карти с активирани мобилни услуги и допълнителни споразумения с [фирма] -Файл„3. Д. Д. Е.-pdf/ и последното допълнително споразумение от 20.08.2013г., за предоставяне на Потребителя на 1 мобилно устройство, което се заплаща при предоставяне на издадена от Оператора фактура, 7 мобилни номера, описани с избраните от Потребителя програми; срок 12 на договора12 месеца; - клауза за неустойка - „В случай на неспазване на някое от

задълженията по чл. 4 от този раздел, както и при прекратяване на настоящото Допълнително споразумение/договор за мобилни услуги за СИМ карта/номер, посочен в раздел III, чл. 1, или за друга услуга, в рамките на първоначалния срок по чл. 1 от този раздел, по вина или инициатива на Потребителя, последният дължи неустойка в размер на 200,00лв. за всяка СИМ карта/номер, както и /ако прекратяването се отнася за услуга, непосочена в това Допълнително споразумение/, съответната предвидена в договора за мобилни услуги и/или приложенията му неустойка за услуга, ползвана от Потребителя, по която има неизпълнение. 3/. Съгласно Допълнително споразумение по програма „Заедно“-Договор-за мобилни/фиксиранни услуги от 18.03.2014г. с физическо лице /Файл„4.Договор-Р. Русев\_примерен лизинг-pdf/- програма, избрана от потребителя-G.-U..99 със стандартен месечен абонамент в размер на 16,99лв.; срок по допълнителното споразумение-12 месеца; клауза за неустойка: „При неспазване на задължението по чл. 3, Потребителят дължи на Оператора неустойка в размер на сумата от стандартните за съответната програма месечни абонаменти, дължими до края на срока на това споразумение.

В случай, че предмет на настоящото допълнително споразумение е предоставянето на пакет МВ за СИМ карта за пренос на данни без гласови услуги, Потребителят дължи на оператора неустойка в размер на 200,00лв." ;нов-договор за мобилни услуги със същото физическо лице от 11.09.2014г.; избрана от потребителя програма-G. W. & T. 13.99лв.стандартен месечен абонамент и предоставен мобилен апарат на лизинг S. G. N. 3; срок на договора-24 месеца; клауза за неустойка: „В случай на прекратяване на настоящия договор през първоначалния срок, за която и да е СИМ карта/номер, посочен/а в него, по вина или инициатива на Потребителя, последният дължи неустойка в размер на сумата от стандартните за съответната програма/пакет месечни абонаменти за всяка една СИМ карта/номер до края на този срок. В допълнение, във всички случаи, в които е предоставено устройство за ползване на услуги за срока на договора, Потребителят дължи и разликата между стандартната цена на устройството, съгласно действащата към момента на предоставянето ценова листа от Оператора и заплатената от него при предоставянето му от Оператора. 4/. Съгласно представен Договор за мобилни услуги с физическо лице /Файл 2. Д. К..pdf/: първоначалният договор е сключен на 29.09.2010г.и е със срок 24 месеца; Предмет на договора - 1 СИМ карта по програма W. & T. E. и предоставен един мобилен апарат S. G. S 19000; клауза за неустойка: „В случай на неспазване на срока на договора по т. 5, физическите лица, с изключение на тези с карти за пренос на данни, дължат неустойка в размер на сумата от стандартните за съответната програма месечни абонаменти за всяка една СИМ карта/линия, дължими до края на срока. За юридически лица, еднолични търговци и други, както и за абонати на карти за пренос на данни, се прилага неустойка в размер на 200,00 лв. за всяка една СИМ карта/линия. В допълнение и ако е предоставено устройство за ползване на услуги за срока на договора, Потребителят дължи и разликата между стандартната цена на устройството и заплатената от него при предоставянето му от Оператора. Ако един месец преди изтичането му договорът не се прекрати с писмено предизвестие, той се подновява автоматично за същите период и условия многократно за всяка СИМ карта поотделно."; подписано допълнително споразумение към първоначалния договор на 04.12.2012г. с уговорен нов срок за ползване на услугите от 24 месеца; условия на допълнителното споразумение: Абонаментна програма G. U. 24.90 + 5 промо, със стандартен месечен абонамент от 24,90лв. и включени допълнителни 5 минути на месец за разговори към други национални и фиксирани мрежи и 10% отстъпка от месечния абонамент, валидни за първоначалния срок на допълнителното споразумение. Потребителят получава устройство I. 5 16GB; клауза за неустойка - „До изтичане срока по чл. 2 от този раздел /срока на договора/ Потребителят се задължава да не извършва някои от действията, предвидени в т. За от Общите условия на [фирма] за взаимоотношения с потребителите на мобилни телефонни услуги или т. 12

*от Общите условия на [фирма] за взаимоотношения с потребителите на фиксирани телефонни услуги, което е приложимо в зависимост от посочения по-горе номер/договор.";*  
*„При неспазване на задължението по т. 3, Потребителят дължи на Оператора неустойка в размер на сумата от стандартните за съответната програма месечни абонаменти, дължими до края на срока на това споразумение. В случай, че предмет на настоящото допълнително споразумение е предоставянето на пакет МВ за СИМ карта за пренос на данни без гласови услуги, Потребителят дължи на оператора неустойка в размер на 200,00лв.";* точка 1 /т. 1/ в раздел IV „Допълнителни условия" на допълнителното споразумение гласи: *Всички цени са с ДДС.*“

Въз основа на цитираните по-горе клаузи от договорите с клиенти на ревизираното лице, обективирани в РД, ревизиращите органи са достигнали до извода, процесните неустойки неправилно са квалифицирани като суми с обезщетителен характер и като такива са били третирани по реда на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС от ревизираното лице. Прието е от ревизиращите органи, че сумата, дължима при неспазване на срока на договора, макар и квалифицирана по националното законодателство като неустойка, с оглед фактите по делото и приложимото общностно право, в частност тълкувателните решения на СЕС, в действителност представлява част и елемент от изначално договореното възнаграждение за предоставяните от [фирма] услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на срока, посочен в договора. Също така е прието, че сумата, дължима при неспазване на „минималния срок на обвързаност“, е неразделна част от общата цена, плащана за доставката на услугите, разделена на месечни вноски, която става незабавно изискуема в случай на неизпълнение на задължението за плащане. Прието е, че предварително определената сума, получавана от дружеството-оператор, при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги, с предвиден минимален срок на обвързаност, независимо дали е съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, няма характер на неустойка с обезщетителен характер, а е възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги /същата е неразделна част от общата цена, дължима за доставката на услугите/. По същество, за всички видове договори, изследвани в хода на ревизионното производство, за ревизирания период и установените с тях „неустойки“, с клиенти на ревизираното лице, е прието, че се касае за „сходна фактическа обстановка“ с установената по дело С-43/19 и дело С-295/17 на СЕС и всички възражения на ревизираното лице, са приети за неоснователни, по мотивите на цитираните по-горе Решения на СЕС. В заключение, ревизиращите органи, са достигнали до извода, че се касае за една услуга по договора, която се предоставя към момента на сключването на договора и заплащането на цената от клиента, като факта, че клиента, по негова вина и/или инициатива, не ползва услугата, не променя наличието на доставка на услуга, доколкото, тя е фактически предоставена от страна на оператора, и е налице възможност-клиента да се ползва от нея, независимо от това, че той по своя вина не ползва това свое предоставено право от оператора. Прието е, че предоставяната от оператора услуга, е с установима към момента на



сключването на договора стойност, която за срока на договора, винаги представлява определяема сума, която може да се формира като сбор от конкретните абонаментни вноски за срока на договора или в случай на прекратяване на договора, представлява сбор от абонаментните вноски за срока на действие на договора плюс стойността на договорените неустойки, в случай на прекратяване на договора. Неустойките /обезщетението/, се разглеждат икономически като част от общата стойност /цена-възнаграждение/ за предоставяната услуга, която е разделена само на месечни вноски, а при прекратяване на договора-става незабавно изискуема и се начислява от оператора като дължима неустойка. Независимо от различията при методите на формиране и изчисляване на стойността на неустойките по договорите, като механизъм и сбор от абонаментните вноски при договори с ФЛ или фискирани суми, при договори с ЮЛ, съгласно т.39 и съответно т. 42 от решението на СЕС по дело С-43/19, ревизиращите органи, са приели, че сумите следва да се считат за част от цената на услугата, която доставчикът се е задължил да предостави на клиента, която се включва в цената на месечните вноски, ако клиентът не спази срока на лоялност по договора и е без значение това, че обезщетението може и да не съответства на приходите, които би получил оператора, ако клиентът не е прекратил договора предсрочно. Ревизиращите органи са направили извод, че от гледна точка на икономическата действителност, която е основен критерий при прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност, сумата, дължима при предварително прекратяване на договора, цели да гарантира на икономическия оператор минимално договорно възнаграждение за предоставената услуга, в който смисъл е и решение по дело С-295/17, т. 61. Според СЕС 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 - S. de C. e M. /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.

При определяне на датата на данъчното събитие органите по приходите са приели, че приложение следва да намери разпоредбата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС, тъй като дължимите суми са във връзка с доставки, за които данъчното събитие се определя по реда на посочената разпоредба, включително за последното плащане, което е договорно определено именно по договорите с непрекъснато изпълнение. Ревизиращите органи, правят извод и приемат, че дължимите суми не са свързани с друга доставка, която [фирма] е предоставило или ще предоставя и не биха могли да се определят като възнаграждение по отделна доставка със самостоятелно данъчно третиране. Поради това, на датата, на която съответната сума става дължима, по силата на чл. 25, ал. 4 във връзка с ал. 6 на същата разпоредба от ЗДДС, данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го

начисли, без оглед на това дали сумата е платена или не. Прието е, че липсата на плащане по доставката би могло да бъде основание за прилагането на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО - корекция на начисления данък, ако не попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа на данък върху добавената стойност, предвидена в §2 от тази разпоредба, но не и основание за неначисляване на такъв към датата на неговата изискуемост. Ревизиращите са изложили аргументи, че Република България се е възползвала от правната възможност да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане и предвид тази дерогация, по правило чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО няма директен ефект и е недопустимо да бъде приложена пряко. Органите по приходите са формирали данъчната основа, съгласно разпоредбата на чл. 26, ал. 1 от ЗДДС, където данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема или освободена. Данъчната основа на доставка на основание чл. 26, ал. 2 от ЗДДС 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, увеличена и/или намалена с елементите, посочени в ал. 3 и ал. 5 от същия законов текст. Прието е, че данъчната основа за извършваните от дружеството доставки на услуги срещу насрещна престация, е дължимото за него възнаграждение, а не само платеното. Отхвърлено е като неоснователно възражението на ревизираното лице, че в случай, че се приеме, че договорените стойности на неустойките по договора, са част от възнаграждението по доставяната обща услуга, формирани като обща стойност, то ДДС е включено в тази стойност и размерът му трябва да се изчисли, като се извади ДДС от общата сума, а не върху стойността на начислените неустойки. От ревизиращите органи, в тази връзка, са изложени съображения, че данъчната основа за неустойките, при тълкуването и прилагането направено от ревизиращите органи, следва да е пълната сума на начислените неустойки, за процесния период, върху която се начислява 20 % ДДС, поради което и върху общата стойност на начислените от [фирма] неустойки през периодите от 01.05.2014г. - 31.12.2014г., в размер от 18 080 243,23 лв., ревизиращите органи са начислили ДДС общо в размер на 3 616 048,65лв., в т. ч. по месеци подробно посочено на стр. 14-15 от РД. С РА, върху установения размер на данъка, за процесния период са начислени и законни лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв.

В хода на съдебното производство е допуснато изготвянето на основна и допълнителна ССЧЕ, на ВЛ Д. Г., заключенията по които са приети от съда, неоспорени от страните и кредитирани като обективни и компетентни. От отговор на поставената задача по т.1 от Заключението на ВЛ по основната експертиза, се установява, че за периода от 01.05.2014г. до 31.12.2014г. жалбоподателят е начислил неустойки към свои клиенти в общ размер на 18 080 243,23 лв., формирани от сбора по месеци както следва: 2 454 612,20 лв. – за м. 05. 2014 г.; 2 402 891,46 лв. –за м. 06.2014 г.; 2 332 190,98 лв- за м. 07.2014 г.; 2 519 800,59 лв. –за м.08.2014 г.; 2 738 258,67 лв.-за м. 09.2014 г.; 1 195 775,93 лв.-за м. 10.2014 г.; 2 064 417,01 лв.- за м. 11.2014 г. и 2 372

296,39 лв.-за м. 12.2014 г. Размерът на установения с РА ДДС, за процесния период е изчислен като стойността на неустойките е приета за данъчна основа. Направени са изчисления от ВЛ, в случай, че се приеме, че данък ДДС е дължим и същия е включен в сумата на начислените неустойки, въз основа на които ССЧЕ, установява, че размерът на дължимия ДДС за периода от 01.05.2014 г. до 31.12.2014 г. би бил общо в размер на 3 013 373,87 лв., посочени в Таблица 1 от Заключението по основната експертиза, с уточнение, че за м. 12.2014г. ревизираното лице е в процедура по възстановяване на ДДС и стойността на дължимия данък, следва да се приспадне, поради което и общия размер на дължимия данък ДДС, в този случай възлиза на 2 617 991.14 лв, за процесния период. Определен е и размер на дължимата лихва, към 17.12.2020г./датата та РА/, в общ размер на 1 667 703 лв.

По делото са приети и приобщени доказателства, представени при административното обжалване на РА, пред Директора Дирекция „ОДОП“ на НАП, с допълнение към жалба вх. №23-29-5#6 от 26.03.2021г. по описа на НАП, във връзка с обявяването на неравноправните клаузи за неустойки за нищожни по отношение на договорите с клиенти на [фирма], за ревизирания период, както и сключено въз основа на водени гр. дело №15539/2014г., ГО, 1-12 състав и гр. дело №16746/2014 г., ГО, 1-5 състав, СГС, извънсъдебно споразумение между [фирма] и Комисията за защита на потребителите /КЗП/ на 11.01.2018г., в резултат на което дружеството е променило договорните клаузи, касаещи неустойките, за ревизирания период третирани като неравноправни и нищожни, така, че същите да отговарят на изискванията на КЗП. В хода на административното и съдебното производство, се излагат съображения, на основание представените докозотелства, че независимо от вида и характера на начислените неустойки от оператора, за процесния период, нищожността им като договорна клауза, настъпва от момента на сключване на договора и заличава с обратна сила, правните последици, в т.ч. възникването и съществуването изобщо на възнаграждение /или вземане за неустойка/ по предоставената услуга, което да формира данъчна основа по симсъла на ДДС и доставка-предмет на облагане с ДДС.

Въз основа на приетите писмени доказателства по делото и извършени служебни справки от съда, в публичните електронни регистри на националните съдилища, общодостъпни за всички, в т.ч. и приходната администрация, се установява, че клаузите за неустойки по сключени с договори с клиенти между жалбоподателя „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по договори с клиенти ФЛ/ЮЛ, преди 2018г, в който попада и ревизирания период: 01.05.2014г. до 31.12.2014г., са обявени за нищожни /в този смисъл :*Решение от 15.02.2018г. на РС-Русе по гр. дело № 3586/2017г.; Решение от 03.12.2019 г. на РС-Бургас по гр. дело № 4619/2019г.; Решение от 06.01.2020 г. на РС-Велико Търново по гр. дело № 1989/2019г.; Решение №838/12.12.2019 г. на РС-Хасково по гр. дело № 799/2019 г.; Разпореждане № 3879 от 28.04.2020 г. по ч.гр. д. 1274/2020 г. по описа на РС- Стара Загора, Х. гр. с-в; Решение № 8550/13.10.2020 г. по гр. д. № 20201230100322 по описа на 2020 г. на РС-Петрич, ГО 3 с-в; Разпореждане № 97702 по ч.гр.д. № 23097/2017г., 67 състав, по описа на СРС; Решение № 529216/ 8.11.2018г. по гр.д. № 4523/2018г., по описа на СРС; Решение от 16.04.2018г. по гр.д. №*

2315/2017г., 27 състав, по описа на РС- Пазарджик; Решение № 300/18.09.2018г. по гр.д. № 866/2017г., 4 състав, по описа на РС- Велики Преслав; Определение от 23.06.2017г. по в.гр.д. № 175/2017г., по описа на ОС- Габрово; Решение № 1110/ 29.10.2018г. по гр.д. № 992/2018г., по описа на РС- Стара Загора; Решение № 4496/ 22.12.2017г. по гр.д. № 8612/2017г., 4 състав, по описа на РС- Пловдив; Решение № 164238/ 12.07.2019г. по гр.д. № 59213/2017г., 155 състав по описа на СРС; Решение № 1621/ 19.10.2018г. по гр.д. № 1851/2018г., 10 състав, по описа на РС- Русе; Решение № 108/ 07.03.2018г. по гр.д. № 2903/2017г., 5 състав, по описа на РС- Казанлък; Решение № 411007/ 18.05.2018г. по гр. д. № 47692/2017г., 141 с-в, по описа на СРС; Решение от 19.07.2018г. по гр. д. № 457/2018г., 3 с-в, по описа на РС - Видин; Решение № 71839 / 13.04.2020г. по гр. д. № 11058/2018г., 28 с-в, по описа на СРС; Решение от 01.03.2018г. по гр. д. № 4957/2017г., 13 с-в, по описа на РС – Стара Загора; Решение от 02.05.2018г. по гр. д. № 19301/2017г., 5 с-в, по описа на РС - Пловдив; Решение № 1284/ 06.11.2018г. по гр. д. № 1185/2018г., 3 с-в, по описа на РС - Сливен; Решение № 485/ 23.05.2018г. по гр. д. № 5855/2017г., 10 с-в, по описа на РС – Перник; Решение № 1634/ 18.04.2019г. по гр. д. № 2995/2018г., 41 с-в, по описа на РС - Варна; Решение от 21.11.2019г. по гр. д. № 18922/2017г., 20 с-в, по описа на РС - Пловдив; Решение № 2215/ 29.06.2018г. по гр. д. № 1199/2017г., по описа на РС – Гоце Делчев; Решение № 175560/ 24.07.2019г. по гр. д. № 24067/2018г., 49 с-в, по описа на СРС и др./

Установено е в хода на съдебното производство, че в резултат на заведени иски от страна на контролиращия административен орган Комисията за защита на потребителите на Република България /КЗП/ срещу жалбоподателя [фирма], по гр.д. №15539/2014г.,ГО,1-12 състав и гр. дело №16746/2014г.,ГО, 1-5 състав , с искане за прогласяване *неравноправността, респективно нищожността* на Раздел 11 от типов договор за мобилни услуги, съгласно който „В случай на прекратяване на настоящия договор през първоначалния срок за която и да е СИМ карта/номер, посочен/а в него по вина или инициатива на потребителя, физическите лица дължат неустойка в размер на сумата от стандартните за съответната програма месечни абонаменти за всяка една СИМ карта/номер до края на този срок", както и да се преустанови прилагането на горепосочената клауза и същата да се отстрани и нищожността на Раздел 11 от типов договор за мобилни услуги по програма Go W. S., съгласно който: „В случай на неспазване на срока по договора по т. 5, в това число при прекратяване на договора от страна на потребителя с едномесечно писмено предизвестие или по негова вина преди изтичането на този срок се прилага неустойка в размер на 200 /двеста/ лв. за всяка СИМ карта/номер, както и постановяване преустановяване на прилагането на процесната клауза, а също и нейното отстраняване от договори за мобилни услуги по програма Go W. S.", в резултат на преговори, е сключено Споразумение между КЗП и [фирма] от 11.01.2018г., което има задължителен характер по отношение на страните в настоящото производство и съда, доколкото представлява влязъл в сила административен акт по смисъла на чл.20 от АПК и със същото се удостоверява нищожността на клаузите за неустойки по договорите с клиенти на дружеството, договорени като дължими

и начислявани от мобилния оператор, при прекратяване на същите, поради неспазване срока на съответния договор, за предоставяната далекосъобщителна услуга, поради неравноправност на съответната клауза и на това основание нейната нищожност, за типовите абонаментни договори, сключени преди 11.01.2018г. с клиенти на дружеството, в който период попадат и всички договори, за ревириания период: 01.05.2014г. до 31.12.2014г. Прието е, със спогодбата, че занапред дружеството, се задължава и са представени доказателства, че изменя клаузите по договорите, съобразно изискванията на КЗП, обективирани в съдържанието на спогодбата.

*По отношение на искането за възстановяване на ДДС, на основание чл. 129, ал.1 от ДОПК, върху несъбрани, т.е. незаплатени от клиенти вземания, квалифицирани като несъбираеми, направено в хода на ревизионното производство, се установява следното:*

1/.С придружително писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., в хода на ревизионното производство на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК [фирма] е поискало възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ върху несъбраните вземания /издадени фактури на клиенти/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв. Посочената сума не включва начислените за периода неустойки.

С ИПДПОЗЛ №Р-29002919008051-040-002/11.05.2020 г. от ревизиращите органи допълнително е изискана справка по месеци за стойността на начислените и платени и за начислените, но неплатени от клиенти на дружеството неустойки за неизпълнение на действащите за периода на ревизията договори, в т. ч. и в случаите в които неустойката се определя на базата на сумата от стандартните за съответната програма/пакет месечни абонаментни вноски. Изискани са копия на първоначално сключени договори /с частни и бизнес клиенти/ и издадени документи за приходи при неизпълнения на договорите; примерен договор, начална фактура при предоставяне на стоката и счетоводни записвания, в случай че дължимото ДДС е начислено при фактическото предоставяне на стоката, по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, по отношение на договорите за лизинг; копия от договори за цесия, действащи за периода на ревизията и за периода, за който се претендира възстановяване на ДДС за несъбрани вземания; справка по месеци за размера на възникналите за периода на ревизията вземания за неустойки, които са цедирани и периода на цедиране. Поискани са и писмени обяснения за изясняване на следните въпроси: цедирало ли е дружеството вземания за неустойки от билинг системата за ревизирия период, какъв е механизмът за определяне на вземанията, които подлежат на цедиране и по какъв начин се осъществява предаването и приемането на данните за вземанията, счетоводното отразяване на тези операции, тяхното плащане и какви документи се издават; кои са фактическите основания за претендиралия ДДС за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв. върху несъбраните вземания, както и справка /по месеци/ съдържаща информация за възникването на вземанията и каква част от тях са цедирани, от която да са видни: номер на фактурата, дата, стойност, ДДС, дата на изискуемост, дата на цедиране и дата на плащане.

В отговор, от ревизарното лице, са представени копия на първоначално

сключените договори /с частни и ибзнес клиенти/ и копия от договори за цесия, действащи за периода на ревизията и за периода, за който се претендира възстановяване на ДДС за несъбрани вземания. По отношение на механизма за определяне на вземанията дружеството е посочило, че на цедиране подлежат периодични вземания, за които е изтекъл 3-годишен давностен срок по чл. 111 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/. Що се касае до начина им на предаване, то това е подробно описано в договорите. Представена е и справка за всички начислени неустойки през ревизирания период, както и за цедираните вземания. В писмените обяснения и в отговор на така поставените въпроси ревизираното лице е посочило, че през ревизирания период същото е цедирало вземания за неустойки от билинг системата. По отношение на механизма за определяне на вземанията, дружеството излага, че на цедиране подлежат периодични вземания, за които е изтекъл 3-годишен давностен срок по чл. 111 ЗЗД. (Посочват се: т. 12.3 от Договор №PLA15687 за прехвърляне на вземания от 19.12.2017 г.; т. 12.3 от Договор №PLA16167 за прехвърляне на вземания от 30.01.2019 г.; т. 12.3 от Договор №PLA2066 за прехвърляне на вземания от 16.01.2020 г.). Указва също, че процесните вземания не са погасени изцяло или частично. (Посочват се: т.11.4 от Договор №PLA15687 за прехвърляне на вземания от 19.12.2017 г.; т.11.4 от Договор №PLA16167 за прехвърляне на вземания от 30.01.2019 г., т.11.3 от Договор ЛФ PLA2066 за прехвърляне на вземания от 16.01.2020 г.).

С Придружително писмо за представяне на документи вх. №P-29002919008051-ПРД- 004-И/ 26.05.2020г. , от ревизираното лице са представени копия на договори за прехвърляне на вземания, копие на фактура за лизинг и копие на договор за лизинг. С Придружително писмо за представяне на документи вх. №P-29002919008051-ПРД-005-И/04.06.2020г. От [фирма] са представени и справки, изготвени на извадков принцип, а именно: Справка 1.1- съпоставка между очаквани приходи и неустойка по договор - частни клиенти без отчитане на ефекта на предоставена отстъпка от устройство; - Справка 1.2 - съпоставка между очаквани приходи и неустойка по договор - частни клиенти с отчитане на ефекта на предоставена отстъпка от устройство. Ревизираното лице счита, че от цитираните справки е видно, че с начисляването на неустойките [фирма] не се компенсира за очаквания приход по договор.

Дружеството жалбоподател е предоставило и изисканата справка за начислените неустойки по месеци през ревизирания период. Съгласно представената справка в хода на ревизионното производство, същите са в размер на 4 997 922,56 лв. начислени и платени неустойки и 13 082 320,67 лв. начислени и неплатени неустойки. Общата стойност на начислените през 2014 г. неустойки, които не са събрани към 30.04.2020 г., *но са цедирани* е в размер на 11 949 651,78 лв. Представени са 3 договора за цесия от 19.12.2017 г., 30.01.2019 г. и 16.01.2020 г.

2/. С Придружително писмо вх. №P-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. [фирма], на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, е поискало възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ върху несъбраните вземания /издадени фактури на клиенти/ за периода 2010 г. - 2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв., което да бъде разгледано като част от ревизионното производство.

За претендирания ДДС за възстановяване върху несъбраните вземания /издадени фактури на клиенти/ за периода 2010 - 2013г., в размер на 3 991 949,32 лв. и за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв., органите по приходите се приели, че исканията за възстановяване на суми, представляващи данък върху добавената стойност, начислен и внесен в бюджета, във връзка с осъществени облагаеми доставки, вземанията за които са несъбираеми, са *подадени неоснователно*, не следва да бъдат разглеждани по същество и респективно не следва да бъдат уважени. В мотивите на оспорения РА, е посочено, че този извод се обосновава с приложението на чл. 115 от ЗДДС, където е указано, че намалението на данъчната основа става с издаване на кредитно известие. Същевременно, съгласно чл. 85 от ЗДДС данъкът е изискуем от всяко лице, посочило данъка във фактура. В случая към исканията за възстановяване не са приложени, а също не се и твърди, че са издадени кредитни известия. В този смисъл е прието, от ревизиращите, че е невъзможно извършването на корекции в рамките на претендираните от лицето данъчни периоди. При неотразени документи лицето извършва необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включва неотразените документи в съответния отчетен регистър за същия данъчен период. За да бъдат допустими корекциите е необходимо да са налице издадени, но неотразени в дневниците и декларациите документи по реда на чл. 126 от ЗДДС. В конкретния случай липсват данни за така издадени документи, нито се твърди, че са налице такива. Предвид изложеното, с акта е прието, че в случай, че характерът на неплащането представлява обоснована и значителна вероятност за несъбираемост на посочените вземания до степен, отстраняваща несигурността от неплащане в светлината на Решение на СЕС от 03.07.2019г. по дело C-242/18г. /U. L. E./ и Директива 2006/112/ЕО, то ревизираното лице, би могло да претендира право на възстановяване на начисления за съответните доставки данък чрез издаване на кредитни известия в текущ данъчен период. Освен това, по отношение на вземанията, за които дружеството твърди, че са погасени по давност, следва да се има предвид дали и какви мерки са предприемани относно длъжниците, които да спират или прекъсват изтичането на съответния давностен срок. При изтекъл давностен срок, предвид правната същност на давността, при която не се погасява самото вземане, а само възможността същото да бъде събрано принудително, по правило за да се направи извод за несъбираемост, следва да е налице отказ на длъжника за плащане с позоваване на изтекла погасителна давност. Освен горното, по отношение на вземания от лица, които са осъществили покупката на услуги под ДДС номер, с оглед спазване принципа на данъчен неутралитет, издадените кредитни известия следва да се предоставят на получателите по доставката. Установено е, че в искането са включени вземания, които към датата на подаването и по данни от самото искане са цедирани на друго дружество. Ревизиращите органи са направили извод, че за чужди вземания не би следвало да се претендира за корекция на данъка, поради което липсва *активна правна легитимация* за цедента да предявява искания за корекции за чужди вземания. Ако данъчно задълженото лице претендира, че разполага с такава активна легитимация следва да представи към искането доказателства /договори, фактури и пр./, че става

въпрос за цесия по повод факторинг, при което данъчно задълженото лице запазва контрола върху вземанията. Всъщност в искането се твърди обратното, поради което уважаването му е отказано. Ревизиращият екип не е уважил претенциите за възстановяване на ДДС върху несъбраните вземания на дружеството и поради 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, ако не попадне под дерогацията от задължението за намаляване на данъчната основа на данък върху добавената стойност, предвидена в §2 от тази разпоредба. В тази връзка е посочено, че Република България се е възползвала от правната възможност да дерогира от задължението за намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Предвид тази дерогация, е прието, че по правило чл. 90, §1 от Директива 2006/112/ЕО няма директен ефект. Отказът от възстановяване по депозираните искания е аргументиран и с това, че тази възможност при настоящата ревизия не може да се приложи пряко за намаляване на данъчните основи с неплатената част на вземанията на [фирма], включително и с характер на неустойки в същите периоди, през които е следвало да се начисли ДДС.

Конкретно произнасяне с диспозитив в РА, по отношение на исканията за възстановяване на ДДС, в хода на ревизията не е направено. Прието е, в мотивите на РА, с оглед депозираните възражения по отношение на РД, в РА, че „правилно и законосъобразно в РД № Р-29002919008051-092- 001 от 21.10.2020г. при определяне на задълженията на [фирма] „не са взети предвид претендираните от дружеството суми за възстановяване“, а именно ДДС в размер на 1 887 702,56 лв. върху несъбрани вземания по издадени фактури през периода 01.06. - 31.12.2014 г. и ДДС в размер на 3 991 949,32 лв. върху несъбрани вземания по издадени фактури през периода 01.01.2010г. – 31.12.2013 г., поради което и съдът приема, че е налице отказ за възстановяване на претендираните от ревизираното лице суми, обективирани в писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., в хода на ревизионното производство, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК [фирма], за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ върху несъбраните вземания /издадени фактури на клиенти/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв. и писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. [фирма], с което на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, е поискало възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ върху несъбраните вземания /издадени фактури на клиенти/ за периода 2010г. - 2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв.

Във връзка с искането за възстановяване на ДДС, направено в хода на ревизионното производство и установяване на размера и основанията на претендираното ДДС за възстановяване и относимите факти, във връзка с него, в хода на съдебното производство е допуснато изготвянето на основана и допълнителна ССЧЕ, заключенията по които са приети от съда, кредитирани като обективни и компетентни, неоспорени от страните. Във връзка с констатирани частични несъответствия в част от фактурите, по депозираните искания от страна на жалбоподателя, по фактури и известия към тях, за възстановяване на ДДС в размер на 1 887 702,56 лв. върху несъбрани



вземания по издадени фактури през периода 01.06.- 31.12.2014 г. и ДДС в размер на 3 991 949,32 лв. върху несъбрани вземания по издадени фактури през периода 01.01.2010г.–31.12.2013г., по приложен по делото файл и съпоставка с информацията в НАП, съгласно подадените за периода Справки Декларации, е констатирано, че за периода м.01.2010г.–м.12.2014 г. дружеството е подало СД по ЗДДС с общ размер на данъка за внасяне 259 466 020,05 лв., като е безспорно установено, че дължимия данък ДДС е внесен в републиканския бюджет /индивидуализирани по периоди и СД, за съответните години л.13-16 от заключението по основната ССЧЕ/.

От заключението по основната ССЧЕ, извършена въз основа на проверка в счетоводството на [фирма] по част от фактурите посочени в представената справка на електронен носител /Приложение № 1 към жалбата на [фирма] до Директора на Дирекция ОДОП/ и представена отново в съдебно заседание на 27.10.2021г., се установява, че изследваните от ВЛ 50 броя фактури, са включени в справката декларация и в дневниците за продажби по ЗДДС, за процесните периоди по исканията за възстановяване. Съгласно статистическия анализ при произволно избрани фактури (средно по една на месец за периода) и при 100% съвпадения, ВЛ дава заключение, че може да се констатира, че има над 95 % сигурност и останалите фактури да съвпадат на 100%. Посочено е, че общия брой на посочените във файла фактури и известия към фактури е 879 318 броя, с обща стойност 35 288 315,74 лева, с включен ДДС (сбора по колона „S. of O.” + „S. of O.”), в т. ч. размерът на включения и начислен ДДС за периода по тези фактури е в размер на 5 881 385,96 лв. /Анализ и проверка на произволно избрани 50 броя фактури и известия към фактури от посочените във файла 879 318 броя е представен в констативната част на заключението./ От извършената от ВЛ проверка по партидата на ревизираното лице в НАП относно посочените във файла 879 318 броя фактури и известия към фактури се установява, че при: 685 419 броя фактури и известия към фактури има пълно съвпадение; 193 899 броя фактури и известия към фактури има несъвпадение, от които:-186 745 са маркирани с отметка „несъвпадение“;-7 154 са маркирани с отметка „липса“. От извършената допълнителна проверка в счетоводството на [фирма] относно появилите се несъответствия с отметка „несъвпадения“ се констатира, че от 186 745 броя фактури с отметка несъвпадение: 88 488 броя съдържат в общата стойност по колоната и сумата за неустойка, която не се включва в сбора на данъчната основа и начисления данък; 69 броя с ДДС в размер на 0%; 18 712 броя – фактури по които има частично плащане; 79 476 броя фактури и известия за които е необходим допълнителен анализ. От извършената допълнителна проверка в счетоводството на [фирма] относно появилите се несъответствия с отметка „липса“ ВЛ констатира, че от 7 154 броя фактури с отметка липса: 163 броя са без номер (корекция в текущия месец); 2 185 броя с ДДС в размер на 0%; 4 793 броя фактури и известия за които е необходим допълнителен анализ. Несъответствията, констатирани като такива по основната експертиза по фактурите и стойностите, на Депозираниите искания за възстановяване, са изследвани от ВЛ, по поставените задачи с Допълнителна ССЧЕ, по която ВЛ дава заключение, че: По отношение на 88 488 броя фактури с отметка „несъответствие“: ако сумите

в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 ЗДДС бяха сравнени със сумите, посочени в Колона G - I. (сума по договор за устройство на изплащане) и Колона I - I. (сума за телекомуникационни услуги), вместо да бъдат сравнени със сумите в колона F - T. С., щеше да бъде установено по голямо съвпадение. По отношение на цялостния анализ на „несъвпаденията“ и „липси“, с данните в НАП, и направените констатации ВЛ установява и дава заключение, че посочения размер на претендирания във файла Приложение № 1 към жалбата на [фирма] до Директора на Дирекция ОДОП за възстановяване данък ДДС в размер на 5 881 385,96 лв., формирано от сбора по колона „S. of O.“ + „S. of O.“ разделени на шест (35 288 315,74лв./6= 5 881 385,96лв.) следва да бъде намален с 60 632,50лв. /стойността е изведена като сбор от разликите за корекция по справката на НАП, обозначени като „несъвпадение“ и „липса“ за 193 899 бр. фактуририв Таблица № 1 от допълнителното заключение в колона 5/. Въз основа на тези установявания и изчисления, направени от ВЛ в заключенията по основната и допълнителната експертиза, следва, че съгласно фактурираните стойности за процесния период и действително внесено ДДС в Републиканския бюджет: *за периода м.01.2010г. – м.12.2014г. размерът, на претендираното ДДС за възстановяване от жалбоподателя възлиза в общ размер на 5 820 753.46 лв. /5 881 385,96лв. - 60 632,50 лв./.*

За установяване дали е налице извършено плащане, от страна на клиентите на жалбоподателя, за периода 2010-2014г. и определяне размера на неплатените вземания от клиенти, ВЛ е направило изчисления при отговора на Задача 3 от заключението по основната експертиза, като е избрало две дати /към момента на ревизионното производство и към дата при изготвяне на заключението/, за установяване на тези стойности и съответно дължимия от клиенти ДДС, реално начислен и внесен от ревизираното лице в приход на републиканския бюджет, по СД, за данъчните периоди. Установено е, че към 02.10.2020г. *неплатените вземания* по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.– 2014г., по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 35 288 315,74 лв. Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица. /Начислени вземания за неустойки по договорите не са включени/. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет данък ДДС от жалбоподателя, по тези вземания, е в общ размер на 5 881 385,96 лв. /сбора по колона 5 от Таблица №3.1/, от който: 4 629 726,33лв. - несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 1 251 659,64 лв. – несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. Установено е, че към 10.11.2021г. /дата на изготвяне на ССЧЕ, в хода на съдебното производство/ неплатените вземания по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г. – 2014 г., по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 35 052 925.34 лв. Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет данък ДДС от жалбоподателя е общ размер на 5 842 154.22 лв. /сбора по колона 5 от Таблица №3.1/, от който: 4 590 983,01 лв.- несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 1 251 171,22 лв. -несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. В Таблица

№3.3. е посочена стойността на събраните вземания за периода 02.10.2020г.-10.11.2021г., а именно 235 390.40лв. с ДДС, за което ВЛ е изчислило стойност на събираемост на задълженията /съответно вземания на дружеството/, фактурирани на клиенти - *в размер на 0.67% събираемост.*

По поставената задача по т.4 от Заключението по ССЧЕ, ВЛ установява, че неплатените вземания по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.– 2014г., по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 35288315,74лв., които са възникнали в следната последователност по години: 6 293 283,39 лв.–непогасени вземания възникнали през 2010г.; 5 970 574,71лв. – непогасени вземания възникнали през 2011г.; 5 160 072,20лв. – непогасени вземания възникнали през 2012г.; 6 527 765,60лв.–непогасени вземания възникнали през 2013г.; 11 336 619,84лв.–непогасени вземания възникнали през 2014г. В Таблица № 4 от Заключението, ВЛ е посочило, за периода 2010-2017г., размера на отписаните вземания по чл.37 от ЗКПО. В колона 3 от Таблица 4, е посочен размера на вземанията, които са отписани в периода 2010-2017г., а в колона 4 е посочена годината на възникването на тези вземания, *а именно 2010-2014г.*, който е процесния период, за който е претендирано възстановяването им. Установява се, че по реда на чл.37 от ЗКПО, са отписани вземания в размер на 35 287 137,20 лв. /сбора по колона 3 от Таблица №4/, от установените към 02.10.2020г. несъбрани вземания в размер на 35 288 315,74 лв. Същите са отписани в годишните данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО на основание чл. 34 във връзка с член 37 ЗКПО. В колона 4 от Таблица 4 е посочено основанието за отписването на вземанията. Установено е от експертизата, което съответства и на констатациите, направени от ревизиращите органи в хода на ревизионното производство, че са налице две основания за отписванията на вземанията: „Цесия“ и „Давност“. В отговора по Задача 5 от Заключението, ВЛ установява, че: към 02.10.2020г. *неплатените вземания* по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.– 2014г., са в общ размер на 35 288 315,74 лв., в т.ч. 5 881 385,96 лв. ДДС. От сумата в размер на 35 288 315,74 лв.: *369 714,48 лева е собственост на [фирма], т.е. 61 619,08 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания продължава да се притежава от жалбоподателя;* 34 918 601,26 лв. е цедирана, т.е. 5 819 766,88 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания е цедирана. От извършената проверка и анализ ВЛ установява, че към 10.11.2021г. неплатените вземания по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.–2014г., са в общ размер на 35 052 925,34 лв. в т.ч. 5 842 154,22 лв. ДДС. От сумата в размер на 35 052 925,34 лв., *сумата от 369 714,48 лева е собственост на [фирма], т.е. 61 619,08 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания продължава да се притежава от жалбоподателя;* 34 683 210,86 лв. е цедирана, т.е. 5 780 535,14 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания е цедирана. В съдебно заседание ВЛ изрично уточнява, че в претендираната за възстановяване сума от страна на [фирма], в хода на ревизионното производство, не е включена стойността на вземанията за неустойки, за този период, доколкото по тях не е начислявано ДДС.

Във връзка с установяване налице ли са данни в информационните вътрешни системи на жалбоподателя за предприети действия за събиране на

установените вземания, в отговор на Въпрос 6 от заключението, ВЛ е посочило, че дружеството използва няколко механизма за събиране на просрочени и несъбрани вземания от клиенти, а именно: чрез колекторска компания за събиране на вземания – в софтуера на жалбоподателя предаденото вземане на колекторската компания се отразява със следното съкращение: „СС“ - C. case; чрез адвокатско дружество – в софтуера на жалбоподателя предаденото на адвокатско дружество, което да води дело от името на [фирма], вземане се отразява със следното съкращение: „LC“ – L. case; цедирано вземане – отразява се в софтуера със следното обозначение: „cession“. В Таблица №5 от заключението са посочени броя длъжници за съответната година с непогасени към 26.08.2021г. задължения към [фирма], както и броя на предприетите действия по събирането на тези вземания – колона 3. ВЛ дава заключение и установява, в отговора по т.7 от заключението, че: Събраните от цесионера суми в периода между 02.10.2020 г. и 10.11.2021 г. са в общ размер на 235 390,40 лева, в т.ч. ДДС в размер на 39 231,73 лева. Сумата е отразена в счетоводството на [фирма] и към датата на експертизата същите са отразения в намаление на сумата претендирана за възстановяване посочена в задача 3 към 10.11.2021 г.

По делото са представени и приети с административната преписка, на хартиен и магнитен носител, постановените актове, в т.ч. удостоверения за компетентност на издателите на актовете и валидността на електронни подписи и въръчвания в хода на ревизионното производство, поради което и не се констатират основания за незаконосъобразност на РА на това основание.

В хода на съдебното производство, за целите и във връзка с извършването на ССЧЕ, са приети на електронен носител, документи на хард диск, представляващи електронни носители в табличен формат, извадка от счетоводството на ревизираното лице, на фактури, предмет на проверка при ревизионното производство, със стойности и идентификация по клиенти за ревизирания период, във връзка с установяване стойностите на претендираното за възстановяване ДДС, за процесния период, съобразно счетоводните отразявания при жалбоподателя и справките в масивите на НАП, по подадените СД за съответните периоди.

Приети и приобщени са, ведно с представената административна преписка и доказателствата, представени при административното обжалване на РА, пред Директора Дирекция „ОДОП“ на НАП С допълнение към жалба вх. №23-29-5#6 от 26.03.2021г., във връзка с обявяването на неравноправните клаузи за неустойки за нищожни по отношение на договорите за ревизирания период, както и сключено въз основа на водени гр. дело №15539/2014 г., ГО, 1-12 състав и гр. дело №16746/2014 г., ГО, 1-5 състав, извънсъдебно споразумение между [фирма] и Комисията за защита на потребителите /КЗП/ на 11.01.2018г

***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. Същата е подадена в срок,*

*след като РА е мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „ОДОП“, след изтичане на срока за произнасяне, в т.ч. и продължението на този срок с три месеца, с подписано допълнително споразумение, по подадена Жалба Вх. № 26-Т-394/11.01.2021г. по регистъра на ТД на НАП-ГДО, поради което се явява процесуално допустима.*

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, с оглед направените по-горе констатации и представените по делото доказателства, че Ревизионен акт № Р-29002919008051-091-001/17.12.2020г., издаден от Р. Г. С. на длъжност-Началник сектор, възложил ревизията и Д. С. Д.-на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ – НАП, е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, и чл. 119, ал. 2, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Оспореният акт е издаден при спазване на законоустановените процедури и в предвидената от закона форма, поради което не страда от наличието на пороци, които да водят до неговата отмяна на тези основания.

При анализа на твърденията на страните и установените факти по доказателствата по делото, съдът намира, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност и обоснованост на акта, по отношение на:

I. Установени задължения на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по ЗДДС, за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 3 616 048,65 лв. и лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв., формирани чрез включването в данъчната основа по чл. 26, ал.2 от ЗДДС, на начислените от ревизираното лице суми на неустойки към клиенти, в общ размер от 18 080 243,23 лв., за ревизирания период, върху които ревизиращите органи са начислили ДДС, като не са признали тези вземания за попадащи в обхвата на изключението по смисъла на чл. 26, ал.2, изр. второ от ЗДДС.

и

II. Отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбрани и неплатени вземания към клиенти по фактури, издадени от „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., в хода на ревизионното производство, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56лв. и искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 2010г. - 2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв.

Въз основа на извършеното във фактическата част на това решение отделяне

на спорното от безспорното по делото следва да се приеме, 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, общественото право и неговото приложение и тълкуване на относимите норми от Директива 2006/112/ЕО, за процесния случай.

**II. По отношение на установени задължения на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по ЗДДС, за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 3 616 048,65 лв. и лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв., формирани чрез включването в данъчната основа по чл. 26, ал.2 от ЗДДС, на начислените от ревизираното лице суми на неустойки към клиенти, в общ размер от 18 080 243,23 лв., за ревизирания период, върху които ревизиращите органи са начислили ДДС, като не са признали тези вземания за попадащи в обхвата на изключението по смисъла на чл. 26, ал.2, изр. второ от ЗДДС, въз основа на фактите по делото и приложимия закон и като съобрази възраженията на жалбоподателя, съдът прави следните правни изводи:**

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“. В процесния случай, въз основа на сключените договори с клиенти, са *начислени*, в счетоводството на ревизираното дружество, към датата на прекратяване на договорите и възникването на вземането за неустойки, за ревизирания период, 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 случая, е безспорно установено от заключението по ССЧЕ, че за процесния период са начислени *като вземания*, в счетоводството на дружеството, за периода от 01.05.2014г. до 31.12.2014г. неустойки към свои клиенти в общ размер на 18 080 243,23 лв., формирани от сбора по месеци както следва: 2 454 612,20 лв. – за м. 05. 2014 г.; 2 402 891,46 лв. –за м. 06.2014 г.; 2 332 190,98 лв- за м. 07.2014 г.; 2 519 800,59 лв. –за м.08.2014 г.; 2 738 258,67 лв.-за м. 09.2014 г.; 1 195 775,93 лв.-за м. 10.2014 г.; 2 064 417,01 лв.- за м. 11.2014 г. и 2 372 296,39 лв.-за м. 12.2014 г. Същите са начислени и счетоводно отразени като *вземания*, но съгласно ССЧЕ средната стойност, установена по отношение на събираемост на вземанията от ВЛ е *в размер на 0.67% събираемост* от размера на начислените вземания, което е относимо и към начислените счетоводно неустойки. Установено е и в отговора по т. 6 от Заключението на ВЛ, че към 26.08.2021г. вземанията на дружеството, в т.ч. за процесния период, с включена в установената стойност на вземания по начислени но несъбрани неустойки, възлиза в общ размер на 86 064 411.47 лв. Тези установявания в хода на съдебното производство, напълно кореспондират с фактите, установени от ревизиращите органи в хода на

ревизионното производство, въз основа на представени от ревизиращото лице справки /Таблица 1 на л. 7 от РД/, съгласно която, начислените и платени неустойки за ревизирания период възлизат на 4 997 922.56лв., а сумата на начислените и неплатени неустойки възлиза на 13 082 320.67лв.

Основният аргумент на ревизираното лице 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, нито плащането на неустойка има основание 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. В хода на административното и съдебното производство, излага съображения и представя доказателства, за нищожност на договорените неустойки, а с това и нищожност на вземанията по неустойки, поради което и излага съображения, че същите не могат да бъдат годен обект за облагане с ДДС.

По направените във връзка с оспорването на РА, в частта по т. I. възражения от жалбоподателя, съдът намира, че първо следва да се произнесе по възражението относно нарушаване на правната сигурност и принципа на легитимните очаквания, с оспорения РА, както и по отношение на възражението по чл.17, ал. 3 от ДОПК, доколкото отговорът на този въпрос е преюдициален по отношение определяне на приложимия и относим към казуса закон и след това да се произнесе относно характера на неустойките и валидността им за възникване на действителни вземания, облагаеми с ДДС.

*1.Относно възражението за нарушаване принципите на правна сигурност и легитимни правни очаквания и в частност прилагане на чл. 17, ал. 3 от ДОПК:*

Съгласно разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК когато задължено лице действа съобразно писмени указания от министъра на финансите, орган по приходите или публичен изпълнител, които впоследствие се окажат незаконосъобразни, начислените лихви вследствие на действията съобразно дадените указания не се дължат, а определената от закона санкция не се налага. Видно от цитираната норма, за да не се налагат санкции за осъществени от данъчно задължените лица административни нарушения на данъчните закони и за да не се дължат лихви за просрочени данъчни задължения, лицето следва да е действало добросъвестно в изпълнение на писмени указание на компетентен орган. Съгласно чл. 17, ал. 4 ДОПК указанията за единното прилагане на законодателството, които са задължителни за органите по приходите и публичните изпълнители, както и всички отговори или становища с общ методологичен характер относно данъците или задължителните осигурителни вноски се публикуват. Публикуването се прави в интернет страницата на съответната администрация, като може да бъде направено и публикуване в пресата или по друг общодостъпен за задължените лица начин.

В процесния случай, не може да бъде прието за указание, в посочения по-горе смисъл, наличието на влязъл в сила РА №291300248/11.11.2013г. по отношение на същия жалбоподател, с който ревизиращият екип е възприел третирането на начислените от [фирма] неустойки като необлагаеми

обезщетения за претърпени вреди и на основание чл. 26, ал. 2 изр. 2 от ЗДДС не е начислил ДДС. Тези изводи не обвързват приходните органи в последващите им контролни действия за други данъчни периоди, което означава, че ревизионният акт не може да се възприеме като писмено указание за действие по смисъла на чл. 17, ал. 3 от ДОПК. Различният начин на данъчно третиране на извършваните от дружеството доставки за обхванатия данъчен период от ревизията, приключила с цитирания РА сочи единствено на непоследователност в работата на органите по приходите спрямо аналогични фактически състави /в този смисъл Решение № 2798 от 21.02.2020 г. по адм. д. № 5674/2019 на ВАС/ и не е основание за прилагане на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.

Същевременно обаче, с оглед възражението на жалбоподателя за нарушение на принципите за правна сигурност и легитимните правни очаквания, съдът намира за необходимо да посочи, че в процесния случай, ревизиращите органи, в действителност са приложили с ретроактивно действие, каквото по общностното право на ЕС, имат, тълкувателни актове на СЕС, влезли в сила 2018 и 2019г. /Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - C. P./ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /МЕО - S. de C. e M./, т.е. след процесния период 01.05.2014г. до 31.12.2014г., и при наличието и при действието на Указания на НАП, във връзка с приложението на нормата на чл. 26, ал.2, изр. второ от ДДС, относно данъчното третиране на неустойките и обезщетенията. 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: „Следователно, 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. Според чл. 92 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), неустойката обезпечава изпълнението на задължението и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Кредиторът може да иска обезщетение и за по-големи вреди. 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 е прилагането на закона от органите на НАП и няколко години по-късно – през 2019 г., както те самите 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, във всички случаи приходната администрация и съда, не прилагат директно с оглед наименоването на конкретни клаузи като неустойки или обезщетения, по договори, предмет на проверка, изключването от данъчната основа на обезщетения и неустойки, а имат задължението да проверят съдържанието на тези договорки и да преценят 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 обрано действие на тълкувателните решения на СЕС, каквито са процесните две.

Независимо от това, че СЕС, с оглед правната сигурност, е имало правото и възможността, но не е било сезирано, с такова искане, да постанови, че тези тълкувателни решения, като нови и уреждащи тази материя, следва да се прилагат *занапред*, не е поставило такъв срок с актовете си. Съдът направи служебно проучване, за последиците и приложението на Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - C. P./ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./, в държавите на ЕС и установи, че те са 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. Република България, в лицето на данъчната и администрация, не е сред държавите, които са постановили задължителни тълкувания чрез указания в този смисъл. Не е налице и изменение на правните норми в ЗДДС, с оглед задължителността на тълкуванията на тези решения, които да действат *занапред*, поради което и за приходната администрация и за съда, към настоящия момент е налице задължението *да съблюдава практиката на СЕС* по тези тълкувателни дела при постановяване на административни и съдебни актове. В този смисъл, като са преценили, че е налице сходство по фактите, с процесния случай, каквото в действителност и съдът констатира, ревизиращите органи, правилно са изпълнили задължението си, да съблюдават практиката на СЕС, с което не са нарушили правната сигурност, доколкото, към настоящия момент, не са постановени нормативни актове или указания, които да променят темпоралния ефект на действие на конкретните решения на СЕС и само на това основание, оспорения в тази част РА, не може да бъде квалифициран като незаконосъобразен. Същевременно, настоящият съд, намира, че по отношение на жалбоподателя е нарушен принципа на легитимизираните правни очаквания, но само на това основание, РА, не може да бъде отменен, като

незаконосъобразен, поради това, че тълкуватилните решения на СЕС, по преюдициални запитвания, имат обратно действие, с което както приходната администрация, така и съда е обвързан.

В процесния случай, ревизиращите органи, са анализирали фактите и са изложили достатъчно аргументи, в РА, съответно РД, защо приемат, че констатираните вземания не са с характер на неустойки, независимо от това, че са направили анализ на фактите съобразно нови решения на СЕС, съдът приема, че те са били длъжни, като национален орган по приходите да съобразят тълкуванията на СЕС, които по правило имат ретроактивно действие. Въпросът за това, дали в процесния случай, установяванията им са свързани с наличието на действителна прикрита сделка /като част от общата сделка по доставка на процесните далекосъобщителни услуги, представляваща част от възнаграждение по основаната дотавка/ или с наличието на нищожна клауза, въз основа на която не може да съществува действително вземане по прикрита доставка, е всъщност основния въпрос по същество на настоящото дело, а не въпрос за незаконосъобразност на РА, поради противоречие с принципите на правна сигурност и легитимни правни очаквания, каквито не се констатират. Установяването недействителността на вземанията, поради нищожността на клаузите на неустойки, каквото е напарвено по-долу в настоящото решение, е аргумент, в полза на това, че процесният случай, за който е образувано ревизионното производство и е предмет на съдебно обжалване-не е идентичен с фактите по Решение на Съда (девети състав) от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - C. P./ и Решение на Съда (пети състав) от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./, но тези факти не са изследвани в хода на ревизионното производство, а при съдебното оспорване, поради което и гози въпрос е относим към законосъобразността на допълнително установените вземания за ДДС, за процесния период, а не за съблюдаване и прилагане актовете на СЕС.

Съдът намира, че в случая ревизиращите органи, правилно са приели, че макар и да не е налице пълна идентичност на фактите, е налице сходство, което задължава националните органи в т.ч. данъчната администрация и съда, да съблюдават дадените тълкувания на норми на общностното право, при прилагането на общата система на ДДС, поради което и правилно са анализирали характера на начислените за ревизирания период вземания за неустойки, като са съобразили предпоставките изведени в Решение на Съда /девети състав/ от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - C. P. / и Решение на Съда /пети състав/ от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./ . Решение по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./, изключва идентичността на процесния казус с тези по Решение на Съда /девети състав/ от 11.06.2020г. по дело C-43/19 /ECLI:EU:C:2020:465/ /V. P. - C. P. / и Решение на Съда /пети състав/ от 22.11.2018г. по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./ . Решение по дело C-295/17 /ECLI:EU:C:2018:942/ /MEO - S. de C. e M./ и задължителното тълкуване на нормата на чл. 2, параграф 1, буква в/ от Директивата за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност.

По същество органите на приходната администрация са приели, че в процесния случай, начислените вземания по договори с клиенти /ФЛ и ЮЛ/, при прекратяването на тези договори нямат характер на неустойка от една страна, а от друга, са приели, че тези вземания, са облагаеми, защото представляват в действителност възнаграждение по предоставяната от ревизираното лице далекосъобщителна услуга, като възмездна и облагаема доставка за ревизирания период и са отхвърлили възраженията на ревизираното лице с постановения РА.

Съдът, намира, че ревизиращите органи, са достигнали до правилен извод, че процесните начислени суми, по фактури към клиенти на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, при прекратяване на договорите, за ревизирания период, нямат характер на неустойки и са приели, по същество, без да са изложени аргументи в тази насока, че е налице друго прикрито съглашение, което представлява възнаграждение по основната доставка и са приложили облагането с ДДС, за това прикрито възнаграждение. Същевременно, обаче, ревизиращите органи, не са изпълнили задълженията си по чл.5 и чл.37 от АПК, и не са събрали данни и доказателства относно валидността на клаузите по договорите, по които са възникнали вземанията от клиенти, наименовани „неустойки“, за да преценят валидността на възникването на вземанията по тези клаузи, третиращи като възнаграждение. Този въпрос, поставен в хода на административното и съдебното обжалване на акта, както и неговия отговор, е определящ за наличието на действително вземане, което може, ако е такова-да бъде част и включено в данчната основа и съответно предмет на облагане с ДДС. На облагане с ДДС подлежи действителната прикрита сделка, но не и нищожната такава. Само на това основание, РА е необоснован, а по изложените по-долу аргументи и материално незаконосъобразен, в тази оспорена част.

Доколкото установяването на това, дали начисленията по договори с клиенти на ревизираното лице, при тяхното прекратяване, за процесния период, по вина на клиента, има характер на неустойка, е съществен елемент, както за облагането с ДДС, в случай, че е налице прикрито съглашение /като част от основната доставка по договорите/, така и в случай на нищожна сделка /част от доставка по конкретните клаузи по процесните договори/, съдът намира за необходимо да се произнесе на следващо място по възраженията на жалбоподателя, във връзка с характера на клаузите за неустойки, начислени като вземания по фактури на дружеството към клиенти, върху които с процесния РА, ревизиращите органи са начислили ДДС.

*2.Относно възраженията на жалбоподателя за липса на еквивалентност и пряка връзка между предоставените услуги и начислените неустойки, по процесните договори и обезщетителния характер на начисленията за претърпени вреди :*

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 и 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 [фирма] получава в случай на предсрочно прекратяване от клиент по договор с минимален срок на обвързване, 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, 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 престарала с предоставянето на възможност той да се ползва от посочените услуги.“

Характерно за договорите с телекомуникационните оператори, какъвто е жалбоподателя 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 му 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, догoоврена 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, 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 жалбоподателя 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 противно на твърдението на ревизираното лице, дължимата от клиентите на [фирма] насрещна престация не е трудно определяема в количествено отношение и несигурна. Необосновано е позоваването в жалбата на решения по дело С-432/15 и С-16/93, тъй като те визират случаи, в които насрещната престация е в напълно произволен и недоговорен между лицата размер (С-16/93) или е несигурна като дължимост въобще, тъй като зависи от несигурно събитие /дали конят ще спечели състезанието/ (432/15). В случая стойността на възнаграждението е точно определена и сигурна, като може да варира само като размер, но при изначално договорени параметри - или стандартната цена, намалена с договорената между страните отстъпка, или стандартната цена, респективно фиксиран размер на сума.

Установено е по делото, на основание представени документи и обяснения с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-001-И/24.04.2020г., че начисляваните от жалбоподателя неустойки са класифицирани в групи, в зависимост от начина на определяне на размера им, което е изрично посочено във фактическата част на настоящото решение, и въз основа на представените видове договори и споразумения към тях, в процесната хипотеза, може да се направи обоснован извод, че всички договори, макар и да представляват предлаган по стандартен абонаментен пакет вид услуга /абонаментен план/,

представляваща пакет от далекосъобщителни услуги, като договорената стойност-цена тази услуга по своя характер е промоционална, съобразно общите цени и условия, предоставяни от оператора и обявени от него като такава в общите условия и цените на сайта му, за процесния период. Установява се, че конкретната цена на услугата е динамична величина и зависи от потреблението и трафика, за конкретния потребител, когато това потребление и трафик надвишава включените в пакета стойности на предлаганите услуги, но по същество, следва да се приеме, че цената на основния пакет услуги, за съответния срок, е по своя характер константна фиксирана с договора цена, която е обвързана със срока на действие на договора, което, 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.

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., N., С-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.

С оглед на изложените по-горе аргументи и предвид решението на СЕС по дело С-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. Правилен е извода на ревизиращите органи в РА, че не са с характер на обезщетителни неустойки и начислените вземания, с фиксиран размер, по договорите, сключени с ЮЛ.

Констатираното по-горе наличие на пряка връзка между доставяната услуга и начислените обезщетения и икономическата обосновааност между тях, изключват възможността процесните начислени суми, да бъдат третираны като неустойки или обезщетения за вреди, което е по правило възможно и допустимо съгласно националното право на РБългария. Няма спор, че 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 както е посочено по-горе, 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, не е налице елемент от фактическия състав за възникване на вземането за неустойка, а именно неговата кауза,

като юридически факт, който обосновава възникването на неустойката като правен институт, поради което и възраженията за приложение на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС, на основание наличието на обезщетителна неустойка е неоснователно. Важно е да се отбележи, че това е и един от аргументите, 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*, поради противоречие с добрите нрави на основание чл. 26, ал. 1, пр. 3 от ЗЗД. В този смисъл е постоянната 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./.

*3.Относно възражението за незаконосъобразно начисляване на размера на ДДС върху пълната стойност на начисленията за неустойки, за процесния период:*

Съдът намира, че ревизиращите органи незаконосъобразно са приели и са начислили ДДС върху пълния размер на начисленията за процесния период от вземания за „неустойки“. Това противоречи на изводите на самите ревизиращи органи, които за да обложат с ДДС тези суми са приели, че те нямат характер на неустойки и са ги третирали като възнаграждение за предоставяната услуга по договора.

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.

Съдържанието на клаузите на процесните договори посочва изрично, че всички цени, по конкретните пакети, предлагани на клиентите са с ДДС. Тълкуването на процесните суми, като възнаграждение-елемент от цената, определено и фискирано /или определяемо по механизма за формиране на вземането при прекратяване на договорите с ФЛ/, още към момента на сключването на договора и предоставянето на конкретната услуга, което е и основанието за третиране на процесните суми като възнаграждение, логично води до извода, че се касае за суми, третирани към момента на постановяване на РА, за възнаграждение, което е елемент от общата цена по договора. Платец на косвения данък по ЗДДС е винаги крайния потребител, за него реално е данъчната тежест по ДДС, при заплащане на конкретна услуга. Доставчикът в процесния случай, с оглед обратното начисляване на ДДС има задължение, да изчисли и внесе ДДС, а не да обложи още веднъж част от цената на услугата, към крайния потребител. Аргумент в тази насока е и това, че при договорите с ФЛ, събираната при прекратяване сума е сбор от стойностите на цената за стандартния пакет услуги до оставащия срок на договора. В тази цена е включен ДДС и облагането на калкулираната сума при прекратяване на договора, още веднъж с ДДС, е в пълно противоречие с целите и механизма на косвения данък за ДДС и общата система на ЕС за ДДС. Дори и да не беше изрично споменато в договорите на Т., чл. 67, ал. 2 от

ЗДДС, както и практиката на СЕС (дело С-249/12 и С-250/12) посочват, че когато при договаряне на доставката не е пояснено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

Методът използван от ревизиращите органи за определяне на размера на ДДС, за процесния период е незаконосъобразен и неправилен, по изложените по горе аргументи и в случай, че жалбата в тази част, беше неоснователна, размерът на дължимия данък ДДС-главница, за процесния период и лихви за забава, биха били такива, съгласно изчисленията на ВЛ по приетата ССЧЕ, по т.1 от Допълнителното заключение по ССЧЕ.

*4. Относно възражението за недължимост на ДДС върху стойността на неплатените, но начислени неустойки, за процесния период:*

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. В този смисъл и доколкото с настоящия ревизионен акт са определяни данъчните задължения на ревизираното лице, за периода от м. 05.2014г. до м. 12.2014г. и за никоя от начислените в този период неустойки към датата на изтичането му не са налице доказателства за несъбираемост, то последващото им неплащане се явява ирелевантно досежно дължимия ДДС върху тях за периода 01.06.2014г.- 31.12.2014г. 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. В този смисъл възражението, представляващо искане, по своя характер е недопустимо в процесното ревизионно производство и правилно ревизиращите органи са приели, че не могат и не следва да се произнасят по него. Липсата на сезиране по реда на чл.129 от ДОПК, за процесните неустойки, не задължава органите за произнасяне по него и може да бъде предмет на различно производство по реда на ДОПК, но не и в хода на процесното ревизионно производство, поради което и ревизиращите органи правилно не са приспаднали ДДС върху неизплатените неустойки от размера на данъната основа по ЗДДС.

*5. По отношение недължимостта на ДДС върху недействителни, като нищожни вземания, за процесния период:*

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. Тези изводи, обаче, макар и правилни в процесния случай, по отношение на характера на клаузите за неустойки, следва да бъдат съобразени и преценени с оглед валидността и действителността на вземането, както към момента на възникването му, начислението му, така и към момента на постановяването на РА, ревизорното производство. Недействителните вземания, в частност нищожните такива, в цялост като доставки или като част от конкретна доставка, не са предмет на облагане с ДДС и с оглед направените възражения и доказателства по делото, съдът следва да разгледа по същество и този въпрос, доколкото той обосновава облагането с ДДС на процесните начислени суми, приети от ревизиращите органи за прикрити възнаграждения.

Константната съдебна практика на националните съдилища и относимата практика по тълкувателни решения на СЕС, приема, че когато с клауза за неустойка се прикрива друг вид действително съглашение между страните, т.е. друг вид доставка между тях, се спазва режима за облагане с ДДС за прикритата доставка, в случай че е действителна клаузата за създаване на конструкцията на прикрита сделка и ако е действителна и сама прикрита сделка и същата е облагаема с ДДС.

Този основен въпрос, относно действителността на начисленията по вземания, по установеното прикрито възнаграждение, като част от доставката на далекосъобщителните услуги, по процесните договори, не е разгледан и анализиран от ревизираните органи, не са събрани доказателства и същите директно са пристъпили към установяване на задължения по ЗДДС, върху приетите за прикрити възнаграждения, като част от общото възнаграждение по основната доставка на услуги. Това от една страна, води до необоснованост на оспорения РА, в тази част, а от друга страна с оглед представените в хода на административното и съдебно обжалване доказателства, за нищожност на клаузите, по прикритите правоотношения, които безспорно се установяват в хода на съдебното производство, обосновава извод за материална незаконосъобразност на акта, поради това, че нищожната прикрита доставка, в частта на договореното възнаграждение по доставката за процесните далекосъобщителни услуги, не може да бъде в тази част и облагаема доставка по смисъла на ЗДДС.

Това е така по следните съображения:

Като е обвързан със силата на присъдено нещо по отношение обявените за нищожни клаузи за неустойки на договорите, от гражданския съд, в който попадат договорите с клиенти на жалбоподателя за процесния период: 01.05.2014г. до 31.12.2014г. и с влезлия в сила административен акт, обективиран в Споразумение между КЗП и [фирма] от 11.01.2018г., по смисъла на чл.20 от АПК, настоящият съд прави извод, че в процесния случай, е безспорно установено в хода на съдебното производство, че всички клаузи, с които операторът на далекосъобщителни услуги-жалбоподател в настоящото производство, едностранно е въвел по отношение на клиентите си задължение за заплащане на определена сума, наименована в договорите като неустойка, от потребителя на съответната по програмата

далекосъобщителна услуга, дължима при предсрочното прекратяване на договора, по вина на този потребител, са нищожни, като неравноправни клаузи.

Съдът споделя и се съобразява изцяло с изводите на гражданските съдилища и тези обективирани в акта по чл.20 от АПК, за нищожност на неравноправните клаузи. Съгласно чл. 143 от *Закона за защита на потребителите* /ЗЗП/ неравноправна клауза в договор, сключен с потребител, е всяка уговорка в негова вреда, която не отговаря на изискването за добросъвестност и води до значително неравновесие между правата и задълженията на търговеца или доставчика и потребителя при определени хипотези, регламентирани в цитираната правна норма. Според разпоредбата на чл. 146, ал. 1 от ЗЗП, във връзка с *Директива 93/13/Е. на СЕ от 05.04.1993г.* относно неравноправните клаузи в потребителските договори, неравноправните клаузи в договорите са нищожни, освен ако са уговорени индивидуално. В този смисъл, не са индивидуално уговорени клаузите, които са били изготвени предварително и поради това потребителят не е имал възможност да влияе върху съдържанието им, особено в случаите на договор при общи условия, изготвен и прилаган едностранно от доставчика на конкретните далекосъобщителни услуги, каквито са по същество предлаганите от жалбоподателя пакетни услуги по договор с абонаментен план, както за ФЛ, така и за ЮЛ. В настоящия случай клаузите на типовия договор са приложими директно спрямо потребителите, без последните да дават възможност за изразяване на изрично съгласие, т.е. начинът на уреждане на съдържанието на правата и задълженията на насрещните страни изцяло изключва възможността клаузите да бъдат уговорени индивидуално. От съдържанието на типовия договор е видно, че в случай, че потребителят прекрати едностранно и предсрочно договора или преустанови изпълнението по него, същият дължи на оператора сума, равна на сбора на месечните абонаментни такси до края на срока на договора, независимо от това, че няма да ползва вече предоставената услуга. Сумата е дължима и изискуема от момента на прекратяване на договора. За срока на договора, потребителят няма право да преустановява временно ползването на услугите. Обстоятелството, че при предсрочно прекратяване на договора от страна на потребителя, му е вменено задължение да продължава да заплаща на ответника сума в размер на месечните такси до първоначално определения срок на договора, води до извод, че между оператора и потребителите е уговорена неустойка. Разглежданата клауза за неустойка има изцяло санкционен характер и обезмисля изцяло, изначално предоставеното формално от закона право на всяка страна по сделката, да иска предсрочното прекратяване на договора, на някое от изрично предвидените в закона основания за това. Налага се изводът, че е без значение дали потребителят ще преустанови предсрочно ползването на предоставените му услуги или ще ползва същите за целия срок на договора. И в единия, и в другия случай същият ще бъде задължен, по силата на цитираната клауза от договора /Раздел 11 от типов договор/, да заплати дължимите месечни вноски до изтичане на целия срок на договора. Следва да бъде отбелязано, че ЗЗП е приет въз основа на Директива 93/13/Е на Съвета от 5 април 1993 г., относно неравноправните клаузи в

потребителските договори и преповтаря разпоредбите ѝ. Чл. 143 от ЗЗП е идентичен с текста на чл. 3 от Директивата, който гласи, че в случаите, когато дадена договорна клауза не е индивидуално договорена, [тя] се счита за неравноправна, когато въпреки изискването за добросъвестност [...] създава в ущърб на потребителя значителна неравнопоставеност между правата и задълженията, произтичащи от договора. Не се счита за индивидуално договорена клауза, която е съставена предварително и следователно потребителят не е имал възможност да влияе на нейното съдържание, по-специално във връзка с договори с общи условия. Съгласно §3 от същата директива, приложението съдържа примерен и неизчерпателен списък на клаузи, които се смятат за неравноправни, като основанията в приложението са идентични с клаузите, посочени в чл. 143, т. 1-18. По приложението на Директивата Съдът на ЕС вече се е произнесъл със задължителна за страните-членки юриспруденция. С решение от 14.03.2013 г. по дело C-415/2011 г. Съдът е постановил, че чл. 3, § 1 от Директива 93/13 трябва да се тълкува в смисъл, че: -понятието „значителна неравнопоставеност“ в ущърб на потребителя трябва да се прецени, като се направи анализ на националните правни норми, приложими при липсата на уговорка между страните, за да се установи дали и евентуално в каква степен по силата на договора потребителят е поставен в по-неблагоприятно правно положение от предвиденото в действащото национално право. За тази цел се явява релевантно да се разгледа и правното положение на потребителя с оглед на предвидените в националната правна уредба средства за предотвратяване на прилагането на неравноправните клаузи; -да се отговори на въпроса дали неравнопоставеността е възникнала „въпреки изискването за добросъвестност“, е важно да се провери дали, като постъпва добросъвестно и справедливо с потребителя, продавачът или доставчикът може основателно да очаква, че потребителят ще се съгласи със съответната клауза при индивидуални договори.

Член 3, параграф 3 от Директива 93/13 трябва да се тълкува в смисъл, че приложението, към което препраща тази разпоредба, съдържа само примерен и неизчерпателен списък на клаузи, които могат да бъдат обявени за неравноправни. Въведената със ЗЗП, респективно с Директива 93/13 система за защита се основава на идеята, че потребителят е в положение на по-слаба страна спрямо продавача или доставчика от гледна точка както на преговорните си възможности, така и на степента си на информираност, като това го принуждава да приема предварително установените от продавача или доставчика условия, без да може да повлияе на съдържанието им /Решение от 14.06.2012 г. по дело C-618/10 на СЕС/.

Обстойният анализ на разпоредбите на чл. 146, ал. 2 и ал. 3 от ЗЗП и на Директива 93/13/Е на Съвета от 5 април 1993г., ясно сочи на извода, че разпоредбите, по сключените за процесния период типови договори за мобилни услуги, предоставяни от [фирма] е неравноправна, не само поради това, че при сключването на договора потребителят не може да влияе върху съдържанието ѝ, но и поради това, че безспорно потребителят по силата на цитираната клауза от договора е поставен в значителна неравноправност спрямо другата страна по договора, по силата на правна норма, която същият

не би могъл да промени чрез преговори с оператора при сключването на договора, а същата несъмнено е предварително предвидена, изцяло в негова вреда, като същата не отговаря на изискването за добросъвестност и води до явно неравновесие между правата и задълженията на двете страни по договора.

Тези клаузи за неустойки, обективирани в договорите с потребителите, за процесния период, противоречат на чл. 63 от ЗЗД за добросъвестност, изведена като основен принцип на облигационното право. Несъмнено разпоредбата е предвидена във вреда на потребителя, като го задължава при неизпълнение на неговите задължения по договора, независимо от правното основание за това, както и от възможността за наличието на извинителни причини, да заплати конкретна или определяема сума, наименована като неустойка по договорите, която поради противоречие с чл. 26, ал. 1 от ЗЗД е нищожна по смисъла на чл. 146, ал. 1 от ЗЗП. Съгласно чл. 26, ал. 1 от ЗЗД нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, както и договорите, които накърняват добрите нрави, включително и договорите върху неоткрити наследства, каквото е и основанието за нищожност в процесния случай.

Българската правна доктрина и съдебна практика безспорно приема, че нищожната сделка, в случая част от сделка-доставка /по основната доставка за една предоставяна с договорите далекосъобщителна услуга/ не поражда изначално, не към момента на установяване, а към момента на сключване на нищожната клауза, права и задължения за страните. Нищожната клауза, не води до нищожност на целия договор, но по отношение на нищожната договорка, какъвто е процесния случай по отношение на допълнително начислените вземания от оператора, за процесния ревизиран период, наименовани по договорите клаузи за „неустойки“, не възникват правни последици за страните по договора, т.е. изначално не възниква и не съществува валидно вземание на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, за фактурираните като неустойки суми за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г. Нищожността, като форма на недействителност е винаги начална /ab initio/ и не може да се заздравя, като всеки може да се позове на нищожността на сделката /в този смисъл - Тълкувателно решение №1 от 19.05.2004 г. по дело №1/2004 г. на ВКС,ОСГК/.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че независимо от това, че за процесния случай, ревизиращите органи, са направили правилен извод, че със сключените за процесния период договори в частта, в която са установени от мобилния оператор вземания, при прекратяване на договорите с клиенти, наименовани „неустойки“, нямат характер на „неустойки“ по смисъла на закона, което е частично и в съответствие и с аргументите, за обявяването им за нищожни клаузи, липсата на валидност на тези клаузи, която е безспорно установена в хода на съдебното производство като нищожност, обосновава и нищожността на всички прикрити клаузи, в т.ч. и за квалифицирането им като възнаграждения по основната доставка на далекосъобщителни услуги, по процесните договори за ревизирания период. Като не са съобразили нищожността на клаузите за неустойки и с това нищожността на възникналите вземания по тези тези клаузи, независимо от това дали имат характер на

неустойка или на възнаграждение, съгласно аргументите на ревизиращите по РА, защото нищожността, винаги е изначална от момента на сключване на нищожната клауза, ревизиращите са извършили облагане с ДДС, върху нищожни и с това несъществуващи вземания, макар и начислени в счетоводството на ревизираното лице. Съгласно постоянната практика на ВАС, ДДС не се дължи при нищожен договор, в частност по нищожна част от договора, какъвто е процесния случай. В този смисъл Решение №1146 от 29.01.2019 г. по адм. д. №11623/2018 г., VIII отделение на ВАС. В този смисъл е и инструкцията на министерство на финансите, Главна данъчна дирекция в писмо изх. №24-00-201 от 21.04.2003 г. на МФ относно данъчното третиране на нищожна сделка, установена от ревизия, в която изрично е прието, че нищожната сделка не представлява облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Тя не осъществява състава нито на чл. 6 от ЗДДС, нито специфичните хипотези на чл. 8 и чл. 10 от ЗДДС.

В обобщение следва да се приеме, че като са начислили ДДС върху недействителни поради нищожността им вземания, в частност установена нищожност на клаузите по договорите, с които е изградена конструкция за прикрита сделка и с това нищожност на самата прикрита сделка, във формата на възнаграждение по основната доставка по далекосъобщителната услуга, за процесните договори, за ревизирания период, установено безспроно по делото, по счетоводните записвания на дружеството-жалбоподател, ревизиращите органи, са постановили незаконосъобразен РА-необоснован и противоречащ на материалния закон, поради което, по изложените по-горе мотиви, жалбата е основателна и следва да бъде уважена, а оспореният РА изцяло отменен, в частта на установени и начислени задължения за „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 3 616 048,65 лв. и лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв.

**II.** По отношение на постановения *Отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбрани и неплатени вземания към клиенти по фактури, издадени от „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., в хода на ревизионното производство, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56лв. и искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 2010г. - 2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв., в мотивите на оспорения РА, съдът с оглед установените по делото факти прави следните правни изводи:*

Съгласно чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, в случай на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, данъчната основа следва да се намали съответно, съгласно условия, които се определят от държавите членки. Параграф 2 от този член гласи, че в случай на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1. Съгласно практиката на СЕС, чл. 90, пар. 1 от ДДС Директивата има директен

ефект (в този смисъл, решения на СЕС по дела C-246/16, Di M., C-404/2016, L., C-242/18, У. Лизинг, C-146 /19, SCT d.d., определение на съда по дело C-507/20). Данъчнозадължените лица имат правото директно да се позовават на разпоредбата на чл. 90, пар. 1 от Директивата, защото тя е безусловна и ясна и позволява намаляване на данъчната основа в случаите, посочени от тази разпоредба (вкл. в случай на неплащане), стига да са доказани фактите от хипотезата ѝ. Както е посочено в Определение на СЕС по дело C-507/20 „следва също да се припомни, че от една страна, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС отговаря на условията, за да породи директен ефект, и от друга страна, че принципът на предимство на правото на Съюза означава, че всеки сезиран в рамките на своята компетентност национален съд в качеството си на орган на държава членка е длъжен да не прилага всяка национална разпоредба, противоречаща на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект, в разглеждания от него спор.“ (пар. 31 от Определение на СЕС по дело C-507/20).

Въз основа на задължителното тълкуване на общностните норми, във връзка с приложението на общата система на ДДС в ЕС, посочени по-горе, настоящият съд намира, че дори и да се приеме становището на данъчните органи, че чрез чл. 115 от ЗДДС България е извършила дерогация, чрез която напълно е изключила правото да се намали данъчната основа при неплащане, то подобна дерогация би противоречала на разпоредба от правото на ЕС, която има директен ефект. Следователно, националният съд следва да се съобрази с чл. 90, пар. 1 от ДДС Директивата и да не прилага чл. 115 от ЗДДС в смисъла посочен в РА, а именно, че такива корекции били допустими само при изменение на данъчната основа на доставката или при развалянето на доставката, но не и при неплащане от страна на получателя по същата (стр.9, пар. 9 от РА).

Съгласно решението на СЕС по дело C-242/18, т. 62 и 63 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.

Предвид горепосоченото, подобно право на дерогация не може да се разпростира отвъд тази несигурност и в частност не може да уреди въпроса дали в случай на окончателно неплащане може да не се намали данъчната основа за ДДС (в този смисъл, решения на СЕС по дела C-246/16, Di M., C-242/18, У. Лизинг, C-146 /19, SCT d.d., определение на съда по дело C-507/20). Всъщност допускането на възможността държавите членки да изключат в такъв случай всякакво намаляване на данъчната основа за ДДС, би било в противоречие с принципа на неутралност на ДДС, от който по-специално произтича, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, трябва изцяло да бъде освободено от тежестта на дължимия или платен данък в рамките на неговата облагаема с ДДС икономическа дейност (пар. 25 от решение на СЕС по дело C-146 /19, SCT d.d.).

Тълкуването на СЕС е напълно възприето и от ВАС в решение № 17148 от 16.12.2019г. на ВАС, 8-мо отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016. Това решение е базирано на решение по преюдициално запитване до СЕС по дело C-242/18, /У. Лизинг/. В решението си СЕС,

посочва, че доколкото данъчната основа се състои от действително получената насрещна престаци, не може да се събира ДДС, в размер, надвишаващ получения от доставчика. СЕС потвърждава, че липсата на изрична уредба относно намаляването на данъчната основа при неплащане на цената, представлява дерогация от страна на Република България от предвиденото в ДДС Директивата правило. Дерогацията, обаче, е възможна единствено, доколкото в определени случаи, неплащането на насрещната престация трудно може да бъде проверено или може да бъде само временно. В решението на СЕС, е посочено също, че националните власти, следва да определят какви доказателства да се съберат, за да се намали данъчната основа при пълно или частично неплащане.

От изложеното, съдът прави извод, че направените от „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД искания за възстановяване на ДДС, върху несъбираеми вземания /за които е установено пълно или частично неплащане/, по отношение на които е установено в хода на съдебното производство, от заключението на ВЛ по ССЧЕ, че е начислен и реално внесен в приход на републиканския бюджет ДДС, за процесните вземания, по искане вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56лв. и искане вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 2010г. - 2013 г., в размер на 3 991 949,32 лв., са допустими.

По отношение определяне на условията, при които ДДС може да бъде приспадат, съгласно решението на СЕС по дело С-242/18 /У. Лизинг/, на българските данъчнозадължени лица следва да се предостави възможност да възстановят ДДС, когато вземането стане „окончателно несъбираемо“, но също и когато „данъчнозадълженото лице изтъкне, че с оглед на обстоятелствата има вероятност задължението да не бъде изпълнено“. Съгласно чл. 64 от цитираното решение подобна вероятност съществува, например, когато данъчнозадълженото лице не успее да събере сумите, които му се дължат през продължителен период от време. Нещо повече, имайки предвид, че ДДС следва да е в тежест само на крайния потребител, размерът на данъчната основа на ДДС, подлежащ на събиране от данъчните органи, не може да е по-висок от размера на насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесеният в крайна сметка от него ДДС (в този смисъл, решение на СЕС по дело С-295/17, пар. 53-56, решение по дело С 317/94, пар. 19).

Горните изводи са възприети и от НАП в Ревизионния акт (стр. 9 и 10). Данъчните органи признават, че „дори и при упражнено право на дерогация, държавата-членка може да не допуска корекция на ДДС и данъчната основа при неплащане, но само до момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо или доставчикът ангажира доказателства, че е вероятно плащането да не бъде получено. Държавата членка не може да се дерогира по начин, че изобщо и напълно да изключи корекциите на ДДС в случай на неплащане“ (стр. 10, абзац 1 от РА).

Съдът прави извод, че при директното приложение на 90, пар. 1 от Директивата за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г. относно общата

система на данъка върху добавената стойност, допустимо с оглед изложеното и задължителните тълкувания на СЕС, за процесния случай, би било основателно такова искане, при установяване на предвидения в хипотезата на общностната норма състав на „пълно или частично неплащане“. Нормата не предвижда изрично, хипотеза на „вероятност задължението да не бъде изпълнено“, поради което и разширително тълкуване, въз основа на директното прилагане на норма на общностното право е недопустимо в процесния случай.

Същевременно, в мотивите на РА, в които по същество, са постановили отказ по тези искания, ревизиращите органи, са посочили частично изисквания за възстановяване, без обаче, да е направена реална проверка в счетоводството на ревизираното лице и да са събрани доказателства относно относимите факти, а именно-датата на която настъпва факта на окончателно неплащане чрез установяване на несъбираемостта на процесните вземания. Този факт, следва да бъде установен по безспорен и категоричен начин, защото е основанието за възникване на правото за претендиране на възстановяване на ДДС. Установяването на този факт, може да бъде извършено само въз основа на относими и допустими доказателства, по националното право на България. В процесния случай, с оглед установяванията във фактическата част на това решение, съдът намира, че несъбираемостта /като пълно или частично неплащане/ на процесните вземания, съгласно действащия национален закон, може да бъде установена по безспорен и категоричен начин: отписването на конкретните вземания, по реда на чл. 37 от ЗКПО, във вр. чл.34 от ЗКПО. Съдът намира, че може да се приеме, че е налице установено като несъбираемо вземане, това, което е отписано, към относимия момент /съответната година/, по реда на чл.37, ал.1, т.1 от ЗКПО- „по давност“, когато е изтекла погасителната давност, която с оглед характера на процесните договори и вземания, в случая е 3-годишна. Неоснователни са доводите на ревизиращите органи, направени с РА, че трябва да се прецени, дали е прекъсвана давността и дали са предприемани активни действия, за събиране на тези вземания от ревизираното лице, за да се прецени изтекла ли е погасителната давност. В конкретната хипотеза релеванто е установяването на *настъпване на несъбираемост /в частност неплащане/*, а не дали е възможно плащане от страна на длъжниците и след изтичане на давностните срокове, който факт в достатъчна степен се установява от отписванията по чл. 37, ал.1, т.1 от ЗКПО. О. на вземането по давност по реда на чл. 37, ал.1, т.1 от ЗКПО е достатъчно доказателство за неговата несъбираемост.

По отношение на процесните вземания, за които са налице данни и доказателства /установени конкретно по вид и размер в заключението по ССЧЕ-във фактическата част на настоящото решение/, че са отписани, в съответните години по реда на чл. 37, ал.1, т. 2 от ЗКПО- за отписването, и година на възникване на вземането по колона 4 от таблицата с основание „цесия“ /посочено в Таблица 4 от заключението на ВЛ по основната ССЧЕ, в колона 5:причина“/, съдът намира, че прехвърлените с договор за възмездна цесия вземания на третото лице цесионер, не се квалифицират като вземания на жалбоподателя, освен ако се установи по безспорен и категоричен начин, че са налице вземания, по отношение на които е предоставено само правото



за събирането им, а не са прехвърлени изцяло или се установи невалидност на цесиите, във вр. чл. 99, ал.3 и ал.4 от ЗЗД. Валидната цесия е правна сделка, необлагаема по ЗДДС, поради което и тя преклудира правото на цедента, да претенидра както вземането, така и всички произтичащи от него потестативни права. Въпросът за действителността на цесиите, не е изследван и доказателства в този смисъл не са събирани от ревизиращите органи в хода на ревизионното производство. Изводите на ревизиращите органи, че по отношение на цедираните вземания, не е налице активна легитимация на ревирианото лице, да иска възстановяване на ДДС, върху прехвърлените вземания, са по същество правилни, но само при действителност на цесиите. От заключението на ВЛ по ССчЕ, се установява, че към 02.10.2020г. *неплатените вземания* по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.– 2014г., по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 35 288 315,74лв. Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица. /Начислени вземания за неустойки по договорите не са включени/. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет данък ДДС от жалбоподателя, по тези вземания, е в общ размер на 5 881 385,96 лв. /сбора по колона 5 от Таблица №3.1/, от който: 4 629 726,33лв. - несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 1 251 659,64 лв. – несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. Установено е, че към 10.11.2021г. /дата на изготвяне на ССчЕ, в хода на съдебното производство/ неплатените вземания по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г. – 2014 г., по които дружеството е внесло дължимия данък ДДС, са в общ размер на 35 052 925.34 лв. Сумата е формирана от сбора по несъбрани вземанията по фактури издадени към физически и юридически лица. Стойността на несъбрания, но внесен към републиканския бюджет данък ДДС от жалбоподателя е общ размер на 5 842 154.22 лв. /сбора по колона 5 от Таблица №3.1/, от който: 4 590 983,01 лв.- несъбран данък ДДС от клиенти физически лица и 1 251 171,22 лв. -несъбран данък ДДС от клиенти юридически лица. В отговора по Задача 5 от Заключението, ВЛ установява, че: към 02.10.2020г. и към 10.11.2021г. от всички установени като неплатени вземания по издадени от [фирма] фактури за периода 2010г.–2014г., собствени вземания на жалбоподателя, т.е. такива, които не са били предмет на цесия са в размер на сумата от 369 714,48лв., т.е. 61 619,08 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания продължава да се притежава от жалбоподателя. Сума на вземанията, в размер на 34 683 210,86 лв. е цедирана, т.е. 5 780 535,14 лв. от стойността на ДДС-то по несъбраните вземания е цедирана. В съдебно заседание ВЛ изрично уточнява, че в претендираната за възстановяване сума от страна на [фирма], в хода на ревизионното производство, не е включена стойността на вземанията за неустойки, за този период, доколкото по тях не е начислявано ДДС. При тези установявания, ако не бъде доказана, недействителност на цесиите или, че същите нямат характер на възмездни цесии, а пълното и частично неплащане, правото на жалбоподателя, да възстанови ДДС, за периода 2010-2014г., съгласно процесните искания, направени в хода на ревизията, би било основателно само за отписаните по давност вземания и за вземания, които са действително обременени на

жалбоподателя, към датата на установяване на несъбираемостта им. За вземания, за които жалбоподателят твърди, че е настъпила вероятност за несъбираемостта им и преди прехвърлянето, съдът намира, че искането, би било основателно, към момента на настъпване на пълното или частично неплащане, ако е било направено преди цедирането им, какъвто не е настоящия случай.

Несъстоятелни са аргументите на данъчните органи, че не са налице доказателства за предприети спрямо всеки един от длъжниците действия. Тези доказателства са налични при ревизираното лице и можеше да бъдат прегледани и анализирани от страна на ревизиращия екип в хода на ревизията по същия начин, по който бяха прегледани и анализирани от страна на вещото лице по СЕС в хода на съдебното производство. Тези данни още веднъж показват, че Т. е предприело необходимите действия, за да събере неплатените задължения от своите клиенти. Предвид липсата на резултат от тези действия може да се счете, че вземанията са несъбираеми или с голяма степен на вероятност няма да бъдат изпълнени. Аргумент, че плащане, въпреки всичко би могло да постъпи, не би следвало да е пречка за възстановяване на ДДС. В този случай данъчната основа следва да се увеличи и данъчнозадълженото лице следва да плати ДДС отново (в този смисъл, решения на СЕС по дело С-242/18, У. Лизинг; дело С-246/16, Di M., пар. 27).

*По отношение на аргументите изложени от ревизиращите органи в мотивите на РА, относно реда и процедурата, по която следва да се направи исканото възстановяване, на ДДС върху несъбираеми вземания, съдът намира следното:*

Съгласно чл. 115, ал. 1 ЗДДС при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. В настоящия случай не е налице изменение на данъчната основа по силата на нова договореност между доставчик и получател, липсва и разваляне на доставката. Освен това, издаване на кредитни известия в случая би било равносилно на опрощаване на задълженията, което не е целта на жалбоподателя. Подобно изискване не се поставя и от практиката на ЕС. Напротив, както и данъчните органи признават, ако правото за възстановяване е на базата на вероятност задължението да не бъде изпълнено, „то това право кореспондира с необходимостта данъчната основа да бъде увеличена в случай на плащане“ (стр. 12, пар. 1 от РА). Т.е., когато не става въпрос за окончателна несъбираемост, а за изтъкване на вероятност задълженията да не бъдат изпълнени, практиката на СЕС счита, че фискът е защитен, защото при евентуално плащане ДДС все пак ще бъде внесен. Ако обаче се приеме тезата на НАП за издаване на кредитни известия, вероятност за плащане вече не би съществувала, тъй като вземанията ще бъдат на практика опростени, ще липсва основание за плащане. СЕС никъде не поставя изискване за премахване на присъщата за неплащането несигурност чрез разваляне на договора, а напротив – счита, че и в тази хипотеза интересите на фиска са гарантирани. Предвид посоченото, данъчните органи тълкуват решение по дело С-242/18 превратно, като влагат в същото смисъл, който не е бил

заложен от СЕС. Неплащането само по себе си не е еквивалент на разваляне на доставката и не обосновава приложението на чл. 115 ЗДДС. В този смисъл е Решение № 431 от 19.10.2018 г. на АдмС - В. Т. по адм. д. № 762/2017 г., където съдът приема следното: „Що се касае до КИ [кредитно известие] № 60/09.03.2011 г., то от съдържанието му се установява, че е издадено към фактура № 36/28.02.2011 г., която е с предмет доставка на силаж, като основанието за издаването му е "поради неплащане". При това положение, и това КИ не отговаря на изискването на чл. 115, ал.1 от ЗДДС, тъй като неплащането не е равнозначно на разваляне на доставката, нито е основание за намаляване на данъчната основа.“

Следователно, не са налице правни основания за издаване на кредитни известия в случай на неплащане, както се твърди в РД и РА. Клиентът продължава да дължи цялата договорена цена, която не е била намалена и теоретично все още е възможно да бъде заплатена. България не е изпълнила задължението си да определи формалните условия, които следва да се спазват при намаляване на данъчната основа в случай на неплащане. Случаите, в които е приложим чл. 115 ЗДДС са изрично определени в разпоредбата и сред тях не е налице хипотезата на неплащане. Правилата, предвиждащи корекция, са неприложими в разглеждания случай, тъй като в закона не са налице специалните изисквания, необходими за хипотезите на неплащане. Това е така, първо, защото чл. 115, ал. 2 ЗДДС изисква корекцията да стане в 5-дневен срок от настъпване на съответното обстоятелство, а в ситуация на неплащане е неясно кое е това обстоятелство, което дава право на корекция. Освен това, според разпоредбата на чл. 115 ЗДДС данъчнозадълженото лице само извършва корекция на данъчната основа, без да има предварителна санкция от данъчен орган и това е разбираемо, защото чл. 78 и чл. 115 ЗДДС включват случаи, които са ясни и не се нуждаят от особена преценка. Когато например договорът е развален, е напълно естествено, че престацията вече не е дължима, фактурата за нея няма да се плати, при което основанието за начисляването на ДДС е отпаднало, затова и се издава кредитно известие. Не е така еднозначно ясно положението при неплащане. Там основанието за издаването на фактурата не е отпаднало, но лицето, което е трябвало да заплати косвения данък не го е платило, оставяйки доставчикът на стоката (услугата) в неизгодното положение да плаща на държавата суми за сметка на друг, който друг не изпълнява задължението продължително време. По тези причини, съдът намира, че коригирането на данъчната основа чрез издаване на кредитно известие е неприложима процедура в случай на неплащане.

Поради липса на предвидени специални правила, като единствено възможен начин за действие остава да се приложи общият ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК (*аргумент и от Решение на ВАС № 17148 от 16.12.2019 г. на ВАС, 8-мо отделение, постановено по адм. дело № 11672/2016г.*). Съгласно чл. 128, ал. 1 от ДОПК недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от НАП, се прихващат от органите по приходите за

погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от НАП. Съгласно чл. 129, ал. 2 от ДОПК след постъпване на искането може да се възложи извършването на ревизия или проверка. Предвид липсата на специални правила, съдът прави извод, че именно в хода на една такава ревизия данъчните органи биха могли да преценят, че неплащането има окончателен характер и да издадат съответния акт за прихващане или възстановяване /А./.

Въз основа на изложеното, съдът намира, че по отношение на постановления в мотивите на РА, отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбрани и неплатени вземания към клиенти по фактури, издадени от „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., направено в хода на ревизионното производство, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв. и искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 2010г.-2013г., в размер на 3 991 949,32 лв., същият е незаконосъобразен и следва да бъде отменен, доколкото оспорването на този вид акт, попада в обхвата и реда за съдебен контрол на основание чл. 129, ал.7 от ДОПК и е направено своевременно с подадената жалба срещу РА. Редът за установяване на подлежащи на възстановяване и/или прихващане публични задължения, обаче, в конкретната хипотеза, с оглед установените факти, изисква извършването на ревизия или най-малкото проверка от приходната администрация, каквато не е била предмет и не е извършена надлежно в хода на ревизионното производство, по относимите факти, посочени в мотивите на това решение. Естеството на акта, при тези данни, /който в процесния случай следва да бъде А., съгласно посочения по-горе приложим общ ред за прихващане и възстановяване по чл. 128 и сл. от ДОПК /, не позволява на съда, да се произнесе по същество, по смисъла на чл. 160, ал.3 от ДОПК, поради което в тази част, РА, следва да бъде отменен, а преписката върната на компетентния орган-за произнасяне, при спазване на указанията по прилагането и тълкуването на закона, дадени в мотивите на това решение. В този случай, следва да се счита, че искането е направено в срока по чл. 129, ал.1 от ДОПК, като за всеки конкретен период, органите по приходите, следва да преценят конкретна дата на възникване на основанията за възстановяване.

С оглед изхода от правния спор и направено искане от жалбоподателя, ведно с приложен списък по чл. 80 от ГПК и доказателства към него, и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати сторените от жалбоподателя съдебно-деловодни разноски. По делото са предствени доказателства за разноски в общ размер на 14 055лв. от които ДТ -50 лв.; съдебно удостоверение-5 лв., депозит за възнаграждение на ВЛ-2000 лв. и адвокатско възнаграждение-12000лв. От страна на ответника е направено възражение за прекомерност на възнаграждението за адвокатска защита и представителство, което съдът, с оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, материалния интерес и активното процесуално поведение на процесуалните представители на жалбоподателя и като съобрази, че същия е под установения минимум, намира за неоснователно,

поради което ответната страна следва да заплати пълния размер на съдено-деловодни разноски от 14 055 лв.

*Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, Трето отделение, 63-ти състав,*

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], Бизнес П. С., Сграда 6, представлявано заедно от законните представители М. С. и Д. К. К., чрез процесуални представители адв. Д. и адв. В., /по преупълномощаване от АД „Д., Д., Н. и Ко“/, *Ревизионен акт № Р-29002919008051-091-001/17.12.2020г.*, издаден от Р. Г. С. на длъжност-Началник сектор, възложил ревизията и Д. С. Д.-на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ – НАП, *мълчаливо потвърден* от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, *в частта*, с които са установени задължения за „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2014г., в размер на 3 616 048,65 лв. и лихви за забава в размер на 2 001 243,60 лв., *като незаконосъобразен.*

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], Бизнес П. С., Сграда 6, представлявано заедно от законните представители М. С. и Д. К. К., чрез процесуални представители адв. Д. и адв. В., /по преупълномощаване от АД „Д., Д., Н. и Ко“/, *Ревизионен акт № Р-29002919008051-091-001/17.12.2020г.*, издаден от Р. Г. С. на длъжност-Началник сектор, възложил ревизията и Д. С. Д.-на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ – НАП, *мълчаливо потвърден* от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, *в частта*, на постановен в мотивите на РА, отказ за възстановяване на ДДС, върху несъбрани и неплатени вземания към клиенти по фактури, издадени от „Т. БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, по искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г., направено в хода на ревизионното производство, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за 2014 г. в размер на 1 887 702,56 лв. и искане с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, за възстановяване на данък върху добавената стойност /ДДС/ за периода 2010г.-2013г., в размер на 3 991 949,32 лв., **и ВРЪЩА** на ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ – НАП, основание чл. 160, ал.3 от ДОПК, административната преписка в тази част, за произнасяне по искания с писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-002И/28.04.2020г. и писмо вх. №Р-29002919008051-ПРД-006-И/15.10.2020г. на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК, направени в ревизионното производство, *при спазване тълкуването и прилагането на закона, съгласно мотивите на настоящия съдебен акт.*

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., *да заплати* на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], Бизнес П. С., Сграда 6, представлявано заедно от

законните представители М. С. и Д. К. К., чрез процесуални представители адв. Д. и адв. В., /по преупълномощаване от АД „Д., Д., Н. и Ко“/, **сумата** от 14 055 лв. (четирнадесет хиляди петстотин петдесет и пет лева), представляваща съдебно-деловодни разноски в производството.

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

СЪДИЯ: