

РЕШЕНИЕ

№ 37253

гр. София, 11.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 36 състав, в
публично заседание на 18.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наташа Николова

при участието на секретаря Виктория Вълчанова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **3466** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Виваком България“ ЕАД (с предходно наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], чрез адв. С. Й., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002924000859-091-001/03.12.2024 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията, и К. Е. Г. - ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 202 от 20.02.2025 г. на Директора на дирекция ОДОП при НАП-С., с който на дружеството са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 440476,51 лв., начислени са лихви в размер на 279 080,63 лв. и е отказано възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания в размер на 1 196 710,68 лв., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят оспорва акта, като незаконосъобразен, необоснован и немотивиран. Счита, че за да обоснове приложеното данъчно третиране, ревизиращият екип не се позовава на нито една норма на ЗДДС или национален закон, а го обосновава с избирателно цитиране на части от две решения на СЕС - решение от 22 ноември 2018 г. на СЕС по дело C-295/17, MEO — Servicos de Comunicacoes и решение СЕС от 11 юни 2020 г. по дело C-43/19 Vodafone Portugal и двете постановени значително след ревизирания период. Счита, че предложението за определяне на задължения за ДДС е направено в нарушение на разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС. Намира, че направеното предложение за облагане е в нарушение на принципа на законоустановеност на данъчните задължения, тъй като от гледна точка на гражданското право неустойките, уредени от общите условия и типовия договор, представляват компенсаторни

„неустойки за разваляне“ по смисъла на задължителната практика на Върховния касационен съд, отразена в Тълкувателно решение № 7/2013 г. Излага още, че според нормата на чл. 26 от ЗДДС не се смятат за възнаграждение по доставката всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Според него от използвания от законодателя термин „всякакви“ следва извод, че от данъчната основа се изключват всички и всякакви плащания, представляващи неустойки, т. е. както мораторните неустойки за забава, така и компенсаторните неустойки за разваляне на договори с продължително изпълнение.

На следващо място цитира чл. 60 от Конституцията на Република България, съгласно който данъчните задължения са законоустановени. Според него, без значение е дали съгласно практиката на СЕС неустойките трябва да се третират като част от общата цена за услугите за целите на Директивата за ДДС - те не следва да се включват в данъчната основа за облагане с ДДС по националния закон, тъй като разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС ясно ги изключва от тази данъчна основа.

Наведени са и доводи, че с РА е нарушен принципът на правната сигурност и на забраната за прилагане с обратно действие на данъчното законодателство, дефиниран в практиката на СЕС и ВАС. Изложени са съображения, че задълженията за допълнително определен ДДС върху неустойки и за лихви за забава за такива задължения, по същество се обосновават с пряко приложение на разпоредбата на чл. 2, параграф 1, буква в/ от Директивата за ДДС, както е била тълкувана в решенията на СЕС по дело C-295/17, МЕО и по дело C-43/19, Vodafone, както и с необходимостта термините в директивата за ДДС да получат еднакво тълкуване във всички държави членки. Според жалбоподателя правото на ЕС не допуска задължения на частноправни субекти да бъдат обосновавани чрез норми и директиви, след като тези норми не са били въведени в националното законодателство по предвидения в Конституцията ред - чрез закон. Счита, че директивата за ДДС няма пряко приложение на териториите на държавите — членки, поради което въз основа на тях не могат да се обосновават задължения на частноправните субекти, като „Виваком България“ ЕАД. Аргументира се с тезата, че на Република България, като държава членка, тежи задължението да измени разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС по такъв начин, че да постигне занапред резултатите, целени от чл. 2, параграф 1, буква в/от Директивата за ДДС, така както тази разпоредба е била тълкувана в двете решения на СЕС. От горното, според него, следва извода, че каквото и да е тълкуването на СЕС на чл. 2 от Директивата за ДДС, дадено в решенията на този Съд, постановени по дело C- 295/17, МЕО и по дело C-43/19, Vodafone, това тълкуване не може да послужи като основание за обосноваване на допълнителни и непредвидени в ЗДДС задължения за ДДС на Виваком за 2015 т. Такива задължения спрямо частноправните субекти могат да бъдат обосновавани занапред, и то само след като разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС бъде отменена или изменена с национален закон, така че след тези изменения ЗДДС да отразява твърдените от органите по приходите резултати от двете споменати решения на СЕС.

Сочи, че трайната практика на ВАС, включително и задължителната практика, отразена в Тълкувателно решение № 3 от 06.06.2008 г. по тълк. д. № 2 от 2008 г., също не допуска данъчни задължения на частноправни субекти да бъдат обосновавани с норми на директиви или решения на СЕС, които не са били транспонирани точно в националното законодателство. Държавата не може да се позовава на задължения на своите граждани, произтичащи от директива, които не са били въведени в националното право. Развити са доводи, че при действието на разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС, „Виваком България“ ЕАД не би могло да прехвърли ДДС на получателите по доставките, а тези получатели — данъчнозадължени лица, не дължат плащане на такъв ДДС и не могат да го приспаднат като данъчен кредит.

Счита, че докато разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС не бъде променена по законодателен ред, така че в българското право да е предвиден търсеният в Решения на СЕС /по дело C-295/17, МЕО и по дело C-43/19, Vodafone/ ефект, Виваком не би могло да прехвърли евентуално начислен ДДС върху неустойките на клиентите си и да го посочи във фактурите/данъчните си документи.

Изложени са и аргументи в подкрепа на факта, че Решение на СЕС от 22 ноември 2018 г. по дело C-295/17, МЕО и от 11.06.2020 г. по дело C-43/19, Vodafone са били тълкувани и приложени изборително, само въз основа на външното сходство на фактите, без да се държи сметка за различията в националното право, по повод на които са постановени.

В заключение сочи, че решения по дело C- 295/17 и по дело C-43/19 не са единствената практика на СЕС по въпроса, а са налице и предходни решения - решение от 1 юли 1982 на СЕС по дело 222/81 и Решение на СЕС от 18 юли 2007 година по дело C-277/05 и тази практика не е изоставена. Счита, че това е довело до нееднозначно прилагане на постановките по двете португалски решения като част от държавите са предвидили облагането заанапред на плащанията на неустойки и обезщетения, получени от доставчик по повод на предсрочно прекратени договори, а други държави не налагат ДДС върху неустойки прилагайки решение C-277/05, а трети третират различно случаите в зависимост от това дали договорът е бил прекратен и получателят отказва да получи услугата или договорът се прекратява и получателят няма право да ползва услугата. От тук и изводът, че решения по дело C-295/17 и по дело C-43/19 не обосновават безпротиворечиво дължимостта на ДДС върху неустойките. Предвид изложеното жалбоподателят твърди, че неустойките, станали дължими през ревизираната 2015 г., не подлежат на облагане с ДДС - независимо дали според двете решения на СЕС те са или не са възнаграждения за услуги, но във всички случаи се изключват от данъчната основа за облагане по силата на чл. 26, ал. 2, предложение второ от ЗДДС. Искане се от съда да отмени РА, като незаконосъобразен. Моли се съдът да върне преписката на органите по приходите, в частта относно ДДС върху несъбираемите вземания, за издаване на акт за прихващане или възстановяване, с който на жалбоподателя да бъдат възстановени всички горепосочени суми, ведно със законната лихва.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв. Й., поддържа жалбата. Моля и съобразно практиката на ВАС в такива случаи в частта относно отказаното възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания съдът да върне преписката на административния орган с указания относно тълкуването и прилагането на закона. Претендира разноски по делото по представен списък на разноските. Представят в срок и писмени бележки.

Ответникът – Директорът на дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП – С., чрез процесуалния си представител юрк. Б., изцяло оспорва жалбата като неоснователна и иска от съда да я остави без уважение. Претендира разноски в размер на юрисконсултско възнаграждение. Представя и писмени бележки.

Представителят на Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, моли съда да отхвърли жалбата, като неоснователна и недоказана.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-29002924000859-020-001 от 14.02.2024 г., връчена по електронен път на 20.02.2024 г., изменена със заповеди №Р- 29002924000859-020-002/17.05.2024 г. и № Р-29002924000859-020-003/12.07.2024 г. издадени от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-107/12.07.2023 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложена ревизия на „Виваком България“ ЕАД за определяне на задължения за данък върху добавената стойност /ДДС/ за периодите 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г.

Ревизията е повторна и е във връзка с Решение № 54/12.01.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което е отменен Ревизионен акт №Р-29002920007887-091-001 от 10.11.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р- 29002924000895-092-001/22.10.2024 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е направено възражение, което е преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-29002924000895-091-001/03.12.2024 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията, и К. Е. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, връчен на 03.12.2024 г. по електронен път. С РА са установени допълнителни задължения за ДДС в размер на 440 476,51 лв., на основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 279 080,63 лв., отказано е възстановяване на ДДС в размер на 1 196 710,68 лв., начислен от „Виваком България“ ЕАД във връзка с извършени доставки към клиенти, за които дружеството твърди, че са станали несъбираеми през ревизирания период поради изтичане на давностния срок.

В хода на ревизията е установено, че предметът на дейност на дружеството-жалбоподател „Виваком България“ ЕАД е поддръжка и развитие на национална фиксирана и мобилна телекомуникационна мрежа за пренос на данни. Установено е, че през 2014 г. Комисията за защита на потребителите (КЗП) е анализирала договори с общи условия за предоставяне на електронни съобщителни услуги на телекомуникационните оператори, включително „БТК“ ЕАД. В резултат на този анализ определени клаузи от общите условия са обявени за неравноправни спрямо потребителите. Сред тези клаузи са и такива, предвиждащи потребителите да заплатят неустойка в размер на всички месечни такси до изтичане срока на договора, в случай на прекратяването му преди изтичане на срока на договора, независимо по каква причина. Изготвени са насоки към дружествата, предоставящи електронни съобщителни услуги, за отстраняване на неравноправните клаузи в определен срок.

„БТК“ ЕАД се е съобразило с насоките на КЗП и е изменило общите си условия и/или типовите си договорни условия за домашни абонати. В резултат на тази промяна размерът на неустойката при предсрочно прекратяване на въпросните договори е намален съществено, така че да не надвишава шест/три месечни такси по стандартния им размер, независимо от срока на договора (12 или 24 месеца). В тези случаи, за да бъде справедливо обезщетено дружеството за разходите по предоставени преференциални условия към такива клиенти, поетапно са въведени договорни условия за начисляване на неустойка, в размер на пропорционална част от действително усвоените от клиентите преференции, от цената на абонаментните планове или от пазарната цена на закупени от тях устройства. Вследствие на дадените насоки от КЗП, „БТК“ ЕАД е променила общите условия.

За изясняване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК. С Протокол № Р-29002924000859-ППД-001/29.03.2024 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на предходното ревизионно производство.

За процесния период е образувана проверка по прихващане и възстановяване, документирана с АПВ № П-29002923224445-004-001 от 11.12.2023 г. и е възстановен ДДС във връзка с изпълнение на Решение № 11463/22.11.2023 г. на Върховен Административен Съд/ВАС/. Възстановена е сумата от 1 304 090,56 лв., за периода 2014 г. - 2017 г., представляваща данък върху добавената стойност, начислен по реда на чл. 79 от ЗДДС, в размер на приспадна данъчен кредит при

бракуване и при установяване на липси на активи. Възстановена е и законна лихва на основание чл. 129, ал. 6 от ДОПК в размер на 664 703,04 лв. Възстановеният данък, отнасящ се за периода 2015 г. е 387 212,72 лв. и е отразен в таблица 1 на РА като намален размер на установен, деклариран и внесен ДДС.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „Виваком България“ ЕАД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. № 29002924000859-040-001/15.05.2024 г., с което е изисквана информация за всички копия на договори за цедиране на несъбрани вземания, касаещи несъбрани вземания, възникнали през 2015 г., ведно със приложенията и уведомленията към цесионерите за прехвърлянето на съответните суми; копия на извлечения от счетоводните сметки, в които са намерили отражение стопанските операции по повод договорите за цесия; справка по месеци за 2015 г. на претендирано ДДС за възстановяване по несъбираеми вземания; справка за получени плащания от клиенти по цедирани вземания. Счетоводни операции на тези суми. В отговор, с придружителни писма с вх. № Р-29002924000859-ПРД-001-И и № Р- 29002924000859-ПРД-002 от 29.05.2024 г. са представени: копия на 3 договора за цесия, касаещи вземания отписани през 2015 г. и съответните уведомления към тях при предаване на вземанията; справка по месеци за 2015 г. за претендираното ДДС за възстановяване по несъбираеми вземания; справка за получени плащания от клиенти по цедирани вземания.

За периода 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г., съгласно представена от дружеството справка за счетоводно начислени неустойки за ревизирия период, размерът на платените начислени от БТК ЕАД неустойки, възлиза на 2 642 859,01 лв., като ДДС не е начисляван на основание чл. 26, ал. 2 от ЗДДС. Според обясненията от дружеството, вземанията от клиенти, формирани вследствие на неизпълнението на договорите, имат обезщетителен характер в съответствие с разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС, според която не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер, както и в съответствие с множество разяснения на изпълнителния директор на НАП в същия смисъл. Независимо от това обаче, според комуникационния оператор, получените суми са стриктно документирани съобразно изискванията на чл. 84 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/.

Органите по приходите са приели за установено, че след разваляне или предсрочно прекратяване на договорите, „Виваком България“ ЕАД не предоставя никакви услуги на съответните клиенти, нито им предоставя възможност да ползват такива. В случаите на забава на клиента да плати дължимите суми, „Виваком България“ ЕАД най-напред ограничава предоставянето на услугите на клиента, като спира услугата по изходящите обаждания и/или преустановява достъпа на клиента до интернет, кабелна телевизия и др. Ако и след ограничаването на услугата, клиентът не извърши дължимите плащания, „Виваком България“ ЕАД пристъпва към разваляне/предсрочно прекратяване на договора и прекратява окончателно предоставянето на всички услуги към клиента. Т. разваляне/предсрочно прекратяване на договора настъпва в рамките на 2-3 месеца от първото просрочие на плащания на клиента. По повод именно това разваляне или предсрочно прекратяване на договорите се начисляват неустойки за вреди.

Ревизиращият екип е приел, че неустойките неправилно са третираны от дружеството като суми с обезщетителен характер, за които не се следва ДДС на основание чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС. Посочено е, че предварително определената сума, начислявана от дружество при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност, независимо от това дали е съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи

през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, или е съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, но не повече от дължимата такава за три/шест месеца или е в размер на направените отстъпки от стойността на услугата и оборудването, е по своята същност възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги — предоставяне на достъп и право на ползване на мобилната мрежа на оператора, и като такава е неразделна част от общата цена, дължима за доставката на услугите.

Предвид това върху начислените и платени неустойки е начислен ДДС в размер на 440 476,51 лв. и законна лихва в размер на 279 080,63 лв.

Във втора част от РА са изложени аргументи относно отказано право на възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания.

За периода 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г. размерът на сумите по фактурите, които не са платени от клиентите, възлизат на 9 809 937,36 лв. с включен ДДС. Претендиралият за възстановяване ДДС е в размер на 1 196 710,68 лв. В тази връзка е посочено, че вече има подадено искане за прихващане и възстановяване /ИПВ/ с вх. № 26- Б-786 от 18.01.2019 г. на ДДС в размер на 3 759 507,58 лв. относно начислен и внесен данък по издадени фактури, по които не е получено плащане за периода 2014 г. -2017 г. Издадено е Решение № 1326/30.09.2024 г. на ОДОП С.. Според това решение за всяка една от годините, посочени в процесното ИПВ от 2014 г. до 2017 г., е образувано отделно ревизионно производство, приключило с издаването на ревизионен акт. Подробно са описани всички данъчни производства и етапа им на съдебно производство.

За периода 2015 г. е образувано ревизионно производство, приключило с РА №Р-29002920007887-091-001/10.11.2021 г., отменен с решение № 54/12.01.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. и върнат за повторна ревизия. Претендиралият с ИПВ ДДС за възстановяване е в размер на 941 325,83 лв.

За периода 2016 г. е издаден РА №Р-29002921006980-091-001/23.11.2022 г., чийто предмет включва и произнасяне във връзка с процесното ИПВ за възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания в размер на 1 075 104,84 лв. Преписката е изпратена в АССГ след подадена жалба от ревизираното лице с №26-В-14096#7/03.07.2024 г. Към на датата на издаване на оспорения РА няма образувано дело.

За периода 2017 г. е издаден РА №Р-29002922007545-091-001/12.12.2023 г., чийто предмет включва и произнасяне във връзка с процесното ИПВ за възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания. В резултат е призната корекция на начислен ДДС върху несъбираеми вземания, които не са цедирани, в размер на 124 718,65 лв. и е отказана корекция по несъбираеми вземания, които са цедирани в размер на 1 017 332,22 лв. Преписката е изпратена в АССГ след подадена жалба с №26-В-14443#8/03.07.2024г.Образувано е адм. дело №8018/24г. по описа на съда.

Отбелязано е, че в мотивите на решение №1326/30.09.2024 г., претендираната сума в предходното производство за 2015 г. е на стойност 941 325,83 лв., а във второто ВИВАКОМ е поискало корекция за същия вид несъбираеми вземания от клиенти и за същия период в размер на 1 196 710,68 лв., а именно 255 384,85 лв. в повече, без да са представени обяснения за това.

При анализ на предоставената справка РО е установил, че разликата от 255 384,85 лв. представлява сбор от две суми, първата от които е 188 661,00 лв. - ДДС начислен върху нецедирани вземания, собственост на БТК, които включват фактури, известия и сметки,

издадени за периода от 2008 г. до 2015 г. и отписани през 2015 г., а втората сума от 66 723,84 лв. представлява ДДС на цедирани вземания на дата 05.01.2016 г., отписани на дата 12.02.2015 г. по фактури, известия и сметки за периода от 2013 г. до 2014 г. Направен е извод, че данъкът по тези несъбрани и цедирани вземания от 66 723,84 лв. е бил предмет на последващите ревизионни производства по ЗДДС с обхват 2016 г. и 2017 г. когато изтича техният 3-годишен давностен срок за отписването им по Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/.

Във връзка с изложеното, при втората ревизия е установено, че вземанията в размерна 1 196 710,68 лева, за които дружеството търси възстановяване на ДДС съгласно справката представена в хода на ревизията с писмо с вх. № Р-29002924000859-ПРД-001-И/29.05.2024 г., се разделят на три групи:

- 31 872,66 лв. по фактури, известия или сметки, издадени през периода 2008 г. - 2011 г., на които е изтекъл 3-годишният давностен срок по ЗЗД;
- 1 011 150,46 лв. по фактури, известия и сметки, издадени през периода 2013 г. - 2015 г., за които този 3 - годишен срок не е настъпил през 2015 г.;

- 153 687,56 лв. е ДДС на несъбраните вземания по документи, издадени през 2012 г., от които 3 599.17 лв. са цедирани вземания и 150 088,40 лв. са нецедирани вземания. При анализ на предоставената справка от друга гледна точка - собствени и отписани, т. е. продадени /цедирани/ вземания, общата претендирана сума на ДДС на несъбираеми вземания от 1 196 710.68 лв. е формиран следният извод:

- 188 661,00 лв. от ДДС на нецедирани вземания, собственост на БТК, които включват фактури, известия и сметки, издадени за периода от 2008 г. до 2015 г. и отписани през 2015 г.;

- 1 008 049,68 лв. по фактури, известия и сметки, издадени през периода 2013 г. - 2015 г., от които цедирани през 2015 г. - 941 325.81 лв. и цедирани на 06.01.2016 г. - 66 723,84 лв./които са разгледани в ревизионни производства за следващите данъчни периоди, поради което не е следвало да бъдат посочени в справката, предоставена в хода на настоящата ревизия/.

Констатирано е, че в справката са включени фактури, известия и сметки, в стойността на които има и лизингова вноска на устройство - общо 658 реда от всички 233 152 реда. Установено е, че допълнително към договора за услуги и отделно от него са сключвани договорите за лизинг на устройство. Копия на пет такива договора са предоставени към искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице с № Р-29002924000859-040-002/30.09.2024 г.

Ревизиращият екип е установил, че данъкът е начислен при предаването на устройството, предмет на договора, съгласно чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Тъй като предметът на договора не е върнат, е прието, че е налице разваляне на договора, поради липса на предмет, а съгласно разпоредбата на чл. 115, ал. 6 от ЗДДС при прекратяването или развалянето на договора лизингодатедят следва да издаде кредитно известие за разликата между данъчната основа на доставката по чл. 6, ал. 2, т. 3 и сумата, която задържа въз основа на договора, без ДДС.

Предвид изложеното с РА е прието за неоснователно искането за възстановяване на сума в размер на 1 196 710,68 лв., касаещо възстановяване на данък, недокументиран, неотчетен и непредаден по-специалния ред по чл. 92 на ЗДДС.

РА е оспорен по административен ред по реда на чл. 152 от ДОПК, като с Решение № 202 от 20.02.2025 г. на Директора на дирекция ОДОП при НАП-С. е изцяло потвърден,

след като са обсъдени възраженията на жалбоподателя и са изложени основания за отхвърлянето на жалбата.

Решението е връчено на дружеството на 24.02.2025 г., видно от приложеното удостоверение за връчване по електронен път. Жалбата срещу е подадена чрез Директора на Дирекция ОДОП–С. при ЦУ на НАП на 07.03.2025 г.

В хода на съдебното производство е приета административната преписка, представена от ответната страна, ведно с всички доказателства приети и приобщени в хода на административното производство.

В съдебното производство са представени и приети на хартиен и магнитен носител доказателства, удостоверяващи наличието на електронен подпис на лицата издали Заповедта за възлагане на ревизията, Заповедите за изменение на ревизията, Ревизионния доклад и Ревизионния акт и надлежно електронно връчване, въз основа на които и при липсата на оспорване от страна на жалбоподателя, съдът прави извод, че ревизионното производство не страда от процесуални нарушения, на това основание.

По делото са приети и заключения по допуснати съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертиза, които съдът кредитира като обективни и компетентно изготвени.

От приетото заключение по съдебно-техническата експертиза, изготвено от вещото лице Г. К. Р., се установява, че жалбоподателят е деактивирал ползването на услугите на съответните клиенти по договорите, прекратени/развалени през периода 01.01.2015 г. - 31.12.2015 г. Вещото лице е приложило на оптичен носител справка от информационните системи за прекратените услуги на клиенти, като е посочена и съответната дата на деактивацията, както и е описал начинът на деактивиране на услугите.

На следващо място вещото лице е имало за задача да установи съобразно тези системи и процеси от какви съответни дати спрямо прекратяването на договорите се деактивира и преустановява ползването на тези услуги. В експертизата се сочи, че услугите - предмет на прекратените договори по делото, са били деактивирани съобразно описаните процедури. Съответни дати на деактивиране спрямо датите на прекратяването на договорите са приложени в справката, поотделно за всеки договор/билинг акаунт. След датата на деактивирането, съответният клиент не разполага с възможност да ползва услугите на Виваком и деактивирането води до отпадане на възможността за тяхното ползване.

Първата задача на съдебно-счетоводната експертиза, заключението на която е изготвено от вещото лице инж. М. Б., е била да установи какъв размер са платените през ревизираната 2015 г. неустойки от клиенти-потребители(домашни абонати), включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания ревизионен акт и в какъв размер е ДДС за тях (изчислен като включен в цената по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС). Вещото лице е направило следните изчисления: платените през ревизираната 2015 г. неустойки от клиенти-потребители (домашни абонати), включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания ревизионен акт са 1 887 252,57 лв. Размера на ДДС за тях, включен в цената е 314 542,10лв. Неустойки по групи: а) неустойки при прекратяване/разваляне на договора, в размер на 1 756 449,64лв. с ДДС за тях е 292 741,61лв.; б) неустойки като фиксирана сума, в размер на 130 802,93лв. с ДДС за тях 21 800,49лв.

На второ място вещото лице е имало за задача да посочи какъв размер са платени неустойките от клиенти-данъчнозадължени лица(бизнес абонати), включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания ревизионен акт и в какъв размер е ДДС за тях

(изчислен като включен в цената по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС). Експертът е посочил, че платените през ревизираната 2015 г. неустойки от клиенти-потребители (бизнес абонати) , включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания ревизионен акт са 755 606,44лв. Размера на ДДС за тях, включен в цената е 125 934,41лв. Неустойки по групи: а) неустойки при прекратяване/разваляне на договора, в размер на 714 292,75лв. с ДДС за тях е 119 048,79лв.; б) неустойки като фиксирана сума, в размер на 41 313,69лв. с ДДС за тях е 6 885,62лв.

Констатирано е, че несъбираемите вземания на Виваком в размер на 10 792 413,62лв. с ДДС са обезценени/отписани като несъбираеми. Вземанията на жалбоподателя и съответното ДДС върху тях - предмет на същото заключение, са били обезценени изцяло, т.к същите са с период на забава повече от 360 дни. Оценяването и обезценката на парични вземания по договори за телекомуникационни услуги с клиенти Виваком прилага през 2015 г. изискванията на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване и съответства на изискванията на МСФО.

Вещото лице е посочило още, че претендираният от жалбоподателя ДДС за възстановяване, произтичащ от несъбираеми вземания по групи е: а) несъбираеми вземания от клиенти - потребители, които са били документирани с отчети за продажби - 921 265,03лв.; б) несъбираеми вземания от клиенти -данъчнозадължени лица, които са били документирани с фактури - 275 445,65лв. Платената сума от цесионера е 712 780,43лв. и с нея е намален размера на несъбираемите вземания, за които жалбоподателят претендира корекции и възстановяване на ДДС в размер на 1 196 710,68лв. Цедираните вземания в размер на 9 374 092,63лв. с ДДС и ДДС от 1 008 049,68лв. с ДДС са обезценени/отписани като несъбираеми преди датата на цедирането им.

Следващата задача на експертизата е била да установи от датата на справка за несъбираемите вземания, представена по време на ревизията -29.05.2024 г. до датата на проверката на вещото лице постъпили ли са плащания от клиенти за погасяване на несъбираемите вземания, и ако са постъпили - в какъв размер са били тези плащания и ДДС за тях. Вещото лице е констатирало, че след дата 29.05.2024 г. до датата на извършената от него проверка - 12.08.2025 г. има плащания за погасяване на несъбираеми вземания от домашни и бизнес абонати, които не са цедирани и това са собствени вземания, в размер на 1 213,75лв. и ДДС за тях е 198,34лв.

Последната задача на експертизата е била да установи по отношение на ДДС върху вземанията по сметки и фактури от клиенти, които не са били платени от съответните клиенти към датата на проверката на вещото лице (след отчитане на евентуални постъпили плащания съобразно отговора на вещото лице по предходния въпрос какъв период от време е изтекъл от падежа на сумите по съответните сметки и фактури до датата на проверката на вещото лице в счетоводството на жалбоподателя. Вещото лице сочи, че от справка предоставена от жалбоподателя се установява, че датата на падеж е 18 дена след датата на фактурата или сметката. В същата справка са посочени - и дните в просрочие по всяка от неплатените фактури, съответно сметки към дата 12.08.2025 г., като - изчислените дни в просрочие - са в диапазон приблизително между 3 570 - 6 156 дена за неплатени фактури и сметки съответно от 2015 г.

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения в хода на съдебното производство при излагане на правните си изводи.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от кодекса, както и указание за констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите - негови издатели, с данни налични в електронния документ. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

С РА на жалбоподателя е начислен допълнителен ДДС върху суми на неустойки, платени от клиенти през ревизираната 2015 г. по повод на предсрочно разваляне или прекратяване на договори за телекомуникационни услуги по вина на клиента, с размер на начисления ДДС от 440 476,51 лева. Същият ДДС е бил установен по повод на получени плащания на неустойки през 2015 г., с общ размер на тези плащания от 2 642 859,01 лева, (съгласно таблицата на стр. 12 - стр. 13 от РД). В РА ДДС е начислен като включен в стойността на получените плащания на неустойки по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС.

Обстоятелствата във връзка с начисляването и плащането на въпросните неустойки не са спорни между страните и са установени във фактическите констатации на РД (стр. 8 - стр. 9 от РД). От тях се установява, че през ревизирания период жалбоподателят е сключвал индивидуални договори с клиенти за далекосъобщителни услуги въз основа на общи условия и типов договор за мобилни услуги, одобрени от КРС, в сила от 13.01.2015 г. Част от тези индивидуални договори са били срочни договори със срок от една или две години. Въпросните общи условия и Т. договор са предвиждали, при разваляне на договор с клиент поради неизпълнение от негова страна на договорните условия (като отказ да спази срока на договора или неизвършване на дължимите плащания от страна на клиента), изплащането на договорна неустойка в размер на определен брой месечни такси („неустойки в размер на определен брой месечни такси“ или „неустойка за разваляне“). Освен това, за периода след 15.06.2015 г. Виваком е начислявала неустойки в размер на пропорционална част от стойността на предоставените по-благоприятни договорни и тарифни условия („неустойки в размер на фиксирана сума“) в случаите, в които на клиента са били предоставени по-благоприятни тарифни и ценови условия при сключването на договора.

Горните договорни клаузи за неустойки са били установени вследствие на проведена процедура от Комисията за защита на потребителите, като в хода на ревизията е установено, че през 2014 г. (годината, непосредствено предхождаща ревизирания период) общите условия на жалбоподателя са предвиждали при разваляне на срочни договори с потребители последните да дължат неустойка в размер на всички месечни такси до края на срока на договора, а такава практика са имали и другите големи телекомуникационни оператори. С решения на КЗП по Протоколи № 29/28.08.2014 г.; № 30/04.09.2014 г. и № 32 от 18.09.2014 г. КЗП е уведомила тези телекомуникационни оператори, включително и жалбоподателя, че клаузите за неустойки в потребителски договори, прилагани от тях през 2014 г. следва да се считат за неравноправни клаузи поради прекомерния размер на неустойките. Според КЗП клаузите, прилагани през 2014 г., са били нищожни. КЗП също така е уведомила Виваком, че следва да измени тези клаузи, и ако това не бъде направено, ще заведе колективен иск за обявяване на същите клаузи за нищожни. Във връзка с това жалбоподателят е представил на КЗП предложение за изменение на общите си условия, с които размерът на неустойките,

дължими от потребители при разваляне и предсрочно прекратяване на срочни договори се намалява до определен максимален брой месечни такси, и не се обвързва с оставащия срок на договора. Същото предложение е било разгледано и одобрено от КЗП с нейно Решение, отразено в Протокол № 36 от 16.10.2014 г. За одобряване на измененията в общите условия Виваком е била уведомена от КЗП с писмо изх. № Ц-02-928/20.10.2014 г. Измененията на същите общи условия и Т. договор влизат в сила от 13.01.2015 г. и се прилагат от същата дата. В съответствие с измененията на общите условия, одобрени от КЗП с горепосоченото решение, през 2015 г., считано от същата дата, жалбоподателят е прилагал следните размери на неустойки при разваляне на договори с потребители по вина на клиента:

За периода от 13.01.2015 г. до 01.05.2015 г. - неустойка за разваляне на договора, с максимален размер до шест месечни такси. За този период не се дължи неустойка в размер на фиксирана сума, за стойността на предоставените по-благоприятни тарифни и ценови условия, като намалени цени на устройства, намалени цени на услуги и др.

За периода след 01.05.2015 г. до края на 2015 г. - неустойка за разваляне на договора с максимален размер до три месечни такси.

За периода след 15.06.2015 г. потребителят дължи и неустойка като фиксирана сума, в размер на пропорционална част от стойността на предоставените по-благоприятни тарифни и ценови условия, ако потребителят е ползвал такива до датата на развалянето на договора.

От горното е установено, че по договори с потребители договорените неустойки не са равни по размер на всички дължими месечни такси до края на срока на съответния договор, а са ограничени до определен брой месечни такси (шест или три такси), съобразно условията, одобрени от КЗП с посоченото Решение.

По отношение на клиенти - бизнес абонати (различни от потребители по смисъла на ЗЗП), същите дължат неустойки за разваляне и неустойки за предимства съгласно представените по време на ревизията общи условия и договореното в индивидуалните им договори.

Предвид на различния размер на дължимите неустойки за 2015 г. от клиенти - потребители, и клиенти - бизнес абонати, по делото в производството пред съда беше допусната за изслушване ССЧЕ, с която да бъдат установени конкретните суми на неустойки, по видове (за разваляне на договора и за ползвани предимства по време на действието на договора) за всяка от двете горепосочени категории клиенти, и размера на ДДС за тях. От заключението на вещото лице, което не е оспорено от страните и съдът приема за пълно и обективно, се установява, че неустойките за прекратяване/разваляне, платени от клиенти - потребители, които са ограничени до шест, съответно - три месечни такси (т.е., които не са равни на всички оставащи месечни вноски до края на срока на договора) са общо в размер на 1756 449.64 лева, а ДДС за тях е 292 741.61 лева (отговор на въпроса по Задача 1, б. „а“) от заключението на вещото лице). Според същото заключение, неустойките за разваляне на договора, платени от клиенти - бизнес абонати (различни от потребители) са били общо в размер на 714 292.75 лева, а ДДС за тях е в размер на 119 048,79 лева (отговор на въпроса по Задача 2, б. „а“ от заключението на вещото лице).

Що се отнася до платените през 2015 г. неустойки, свързани с ползвани предимства, същите според приетото заключение са съответно в размер на 130 802.93 лева с ДДС за тях 21 800.49 лева, за клиенти - потребители (отговор на въпроса по Задача 1, б. „а“ от

заклучението) и в размер на 41 313.69 лева с ДДС от 6 885.62 лева, за клиенти - бизнес абонати (отговор на въпроса по Задача 2, б. „а“ от заключението).

От това се установява по несъмнен начин, че съществена част от установения в РА ДДС върху неустойки (а именно - ДДС от 292 741,61 лева) е начислен върху неустойки за разваляне на договора, платени от потребители, които са били ограничени до шест, съответно - три месечни вноски съгласно решението на КЗП, и които не са били равни на всички вноски до края на срока на договора.

В ревизионното производство също така е установено, че процесните суми, върху които в РА е начислен ДДС, представляват по своята гражданско правна същност именно неустойки по смисъла на чл. 92 от ЗЗД. Телекомуникационният оператор, за да сключи съответния договор, е извършил разходи за инфраструктура, оборудване, активиране на услуги и други, които разходи се възстановяват чрез стойността на ползването на услугата през един по-продължителен период от време, за който страните са се договорили клиентът да остане обвързан с договора. Според констатациите на РО, именно чрез неустойките телекомуникационният оператор цели да възстанови, изцяло или частично, вредите си от предсрочно прекратяване на договора, произтичащи от сторените от него разходи. Установено е, че сумите на неустойките договорени като обезщетение съответстват на възстановяване за част от разходите, направени от жалбоподателя за предоставяне на услугите му. Според решенията на КЗП, цитирани по-горе, сумите представляват именно неустойки, обезщетяващи вредите от прекратяването на договора. Предвид на това фактът, че въпросните суми са насочени към обезщетяване на разходите и вредите от предсрочно прекратяване на договорите за телекомуникационни услуги не е спорен и е установен с констатациите на РО.

Съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС в приложимата за 2015 г. редакция (с последни изменения, обн. ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) „При доставка с периодично,поетапно или непрекъснато изпълнение, всеки период или етап, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и „данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо“. Телекомуникационните услуги са услуги с непрекъснато изпълнение, поради което всеки период, за който се дължи отделно плащане се счита за отделна и самостоятелна доставка за целите на ДДС. В случая, видно от общите условия, плащанията се дължат месечно и съответно - всяко предоставяне на услугите през конкретен месец се счита за отделна доставка.

От значение за делото е отговорът на въпроса дали след датите на разваляне на договорите жалбоподателят е продължавал предоставянето на услугите (съответно - продължава да извършва месечни доставки към неизправните клиенти) или напротив - окончателно преустановява извършването на такива месечни доставки.

По отношение на това обстоятелство, между страните е безспорно, че след датите на предсрочно прекратяване или разваляне на договорите жалбоподателят не предоставя никакви услуги на съответните клиенти. Това безспорно обстоятелство е констатирано в РА според който безспорно установено е също така, че след разваляне или предсрочно прекратяване на договорите, Виваком не предоставя никакви услуги на съответните клиенти, нито им предоставя възможност да ползват такива услуги.

Освен това, че след съответните дати на предсрочно прекратяване/разваляне на договорите жалбоподателят не извършва последващи доставки на телекомуникационни услуги (съответно - че не предоставя услугите, нито възможност за ползването им след датата на разваляне на договорите) се установява и от заключението на вещото лице по

изпълнената по делото съдебно-техническа експертиза (СТЕ). Съгласно същото заключение, отговорът на въпросите по Задачи 1 и 2 е, че жалбоподателят действително е деактивирал и преустановил изцяло предоставянето на услугите след датите на предсрочно прекратяване или разваляне на договорите, като констатациите за конкретните дати, от които са били фактически деактивирани услугите се съдържат в електронен файл - приложение към експертизата. От заключението на вещото лице (отговор на Задача 3) следва изводът, че след деактивирането клиентът не разполага с възможност да ползва услугите и с деактивирането отпада възможността за ползването им.

Следователно, по делото е установено по безспорен начин, че след съответните дати на деактивиране на услугите жалбоподателят не извършва месечни доставки на телекомуникационни услуги, нито предоставя на клиентите по прекратени/развалени договори достъп до телекомуникационната мрежа и възможност за ползване на такива услуги.

Спорният по делото въпрос е: следвало ли е жалбоподателят през ревизирия период да начислява ДДС върху суми, представляващи неустойки от договори с клиенти, които са били развалени или прекратени предсрочно поради неизпълнение на договора от страна на клиента?

Правният характер на неустойката се извежда от разпоредбите на чл. 92 от ЗДДС и съответно - чл. 309 от ТЗ. Съгласно практиката на ВАС „Уредбата на неустойката в търговското право се изчерпва с установената забрана по чл. 309 от ТЗ за намаляване поради прекомерност на неустойка, дължима по търговска сделка, сключена между търговци. В частта за функциите на неустойката, елементите от фактическия състав на отговорността на длъжника и възможността на кредитора да претендира обезщетение за по-големи вреди от размера на неустойката, отношенията между търговците се регулират по правилото на чл. 92 от ЗЗД. Разпоредбата на чл. 92, ал. 1 ЗЗД определя функциите на неустойката като обезпечаваща изпълнението на задължението и обезщетяваща вредите от неизпълнението. Правилото на чл. 92 ЗЗД е диспозитивно и при липса на противна уговорка между страните обезщетителната функция, на неустойката се проявява чрез освобождаване на изправната страна от необходимостта да доказва вредите от неизпълнението, но чрез уговорката за неустойката не се ограничава размерът на обезвредата на кредитора. Същата има обезщетителен характер съгласно чл. 92 ЗЗД и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват“ (Решение № 2325 от 27.02.2024 г. на ВАС по адм. д. № 9126/2023 г. на с.с).

Тя не е част от възнаграждението на доставчика за предоставени услуги или част от цената на доставените от него стоки. Именно поради това и нормата на чл. 26, ал. 2 изр. последно от ЗДДС е категорична, че тя не е част от данъчната основа, респ. в чл. 84 ППЗДДС е регламентирано, че за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ. Поради това и с оглед на установените по делото факти от събраните доказателства, платени на жалбоподателя през 2015 г., несъмнено представляват компенсаторни неустойки по чл. 92 от ЗДДС и те се начисляват при разваляне или предсрочно прекратяване на договора по вина на клиента (поради неизвършване от него на дължими плащания или отказ от негова страна да спази срока на договора) и са насочени към обезщетяване на вредите - щети и пропуснати ползи, от това неизпълнение. Неустойките по договорите са съответни със

срока, през който действието на договора е отпаднало, като резултат от неговото предсрочно прекратяване/разваляне по вина на клиента (като са отчетени решенията на КЗП относно максималния размер на неустойките за потребители).

Според чл. 26, ал. 2 от ЗДДС (в приложимата редакция) 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, ..., без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер". Според разпоредбата на чл. 84 от ППЗДДС - Документиране на неустойки и лихви с обезщетителен характер „за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ, а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им". В случая е безспорно и не се спори между страните, че жалбоподателят не е издал фактура или друг данъчен документ за неустойките, а ги е документирал с документите за плащането им съгласно изискванията на чл. 84 от ППЗДДС.

Разпоредбата на чл. 26 от ЗДДС регламентира данъчната основа за целите на облагане с ДДС на доставките на стоки и услуги, и посочва кои суми се включват или изключват от нея, като в частност изключва от данъчната основа неустойките и лихвите с обезщетителен характер.

Видно от текста на ал. 2 посочването на „всякакви" следва извод, че от данъчната основа се изключват всички и всякакви видове плащания, представляващи неустойки, т.е., както мораторните неустойки за забава, така и компенсаторните неустойки за разваляне на договори с продължително изпълнение. От систематичното място на разпоредбата на чл. 26 от ЗДДС и от използвания израз „не се смятат за възнаграждение по доставка" е и видно, че е налице законова фикция за това, че неустойките и лихвите с обезщетителен характер не представляват възнаграждение по доставките на стоки и услуги, и че същите не следва да се третират като такова възнаграждение за целите на определянето на данъчната основа за облагане с ДДС. Същото следва и от разпоредба на чл. 84 от ППЗДДС, която предвижда, че за неустойките не се допуска издаването на фактури или други данъчни документи за начисляване на ДДС.

Принципно неустойката всякога има и обезщетителен характер съгласно чл. 92 ЗЗД и служи като обезщетение за вредите от неизпълнението, без да е нужно те да се доказват. Тя не е част от възнаграждението на доставчика за предоставени услуги или част от цената на доставените от него стоки. Именно поради това и нормата начл. 26 ал. 2 изр. последно от ЗДДС е категорична, че тя не е част от данъчната основа, а в чл. 84 ППЗДДС е регламентирано, че за документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ.

Следователно и след като законът е изключил определени суми от данъчната основа, то налагането на данъчни задължения върху такива изключени суми не може да се обосновава, чрез стеснително или произволно тълкуване. Нормата на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС не може да бъде тълкувана разширително, тъй като подобно тълкуване не е допустимо съгласно принципа на законоустановеност на данъчните задължения.

Решение от 22 ноември 2018 г. на СЕС по дело C-295/17, MEO - Servicos de Comunicacoes, и решение на СЕС от 11 юни 2020 г. по дело C-43/19, Vodafone Portugal, са постановени значително след ревизирания период, касаещ жалбоподателя. Направените изводи от органите по приходите влизат в противоречие с разпоредбата на чл. 288, пар. 3 от Договора за функциониране на ЕС („ДФЕС") и са в

разрез с практиката на СЕС, тъй като нормите на директиви следва да са надлежно или точно въведени в националния закон.

Настоящата инстанция споделя становището на жалбоподателя, тъй като е задължително да се вземе предвид видовете актове, които издават институциите на ЕС, и техните правни последици за държавите-членки, за нейните органи и за частноправните субекти, същите са уредени в чл. 288 от ДФЕС (идентична с преди това действалата разпоредба на чл. 249 от Договора за Европейската общност). Съгласно първия параграф на тази разпоредба "С оглед на упражняването на областите на компетентност на Съюза институциите приемат регламенти, директиви, решения, препоръки и становища". Според втория параграф „Регламентът е акт с общо приложение. Той е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави-членки". Според пар. 3 на същата разпоредба „Директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите - членки, до която е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат". За разлика от регламентите (и решенията на институциите по пар. 4 от чл. 288 от ДФЕС), които се прилагат пряко на територията на държавите - членки и създават пряко права и задължения както за публичноправните, така и за частноправните субекти, директивите нямат такова пряко приложение. Именно за това директивите се транспонират/въвеждат в националното право чрез закон, за разлика от регламентите, които не подлежат на такова транспониране или въвеждане. Това разграничение между правното действие на директивите и регламентите е ясно отчетено от практиката на СЕС и в практиката на ВАС. Поради това и Директивата няма пряко приложение, поради което въз основа на нея не могат да бъдат обосновавани задължения на частноправните субекти, какъвто е жалбоподателят. Не на последно място тълкуването в съответствие с правото на ЕС в никакъв случай не може да води до ретроспективно приложение на правни последици спрямо частноправни субекти, освен ако такова ретроспективно приложение е било изрично предвидено в националното законодателство по отношение на въпросните последици.

Разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС напълно точно посочва, че всички и всякакви неустойки не следва да се третират като част от плащането по доставката и че те съответно не се включват в данъчната основа.

Решението на СЕС по дело C-295/17, МЕО - Servipos de Comunicacoes е постановено на 22 ноември 2018 г., а това по дело C-43/19, Vodafone Portugal - на 11 юни 2020 г., на които изрично се позовават органите по приходите, видно и двете решения са постановени значително след ревизирания период. Според практиката на СЕС, дори ако съответстващото тълкуване на националната норма е възможно, то във всички случаи се ограничава от принципа на недопускане на прилагане с обратна сила и не може да се прилага към неприключените данъчни периоди отпреди съответното тълкуване (какъвто в случая се явява ревизираната 2015 г.).

Съдът е длъжен да реши делото съобразно закона, като приложи разпоредбите на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС и тази на чл. 84 от ППЗДДС, в съответствия с техния текст за ревизирания период. Жалбоподателят се е съобразил с тези разпоредби, поради което и настоящата инстанция намира жалбата за основателна в тази част.

Предвид на разпоредбата на чл. 129, ал. 3, изр. второ от ДОПК входа на ревизионно производство за 2015 г. Виваком е завел справка за ДДС върху несъбираемите си вземания (с актуализиран размер на несъбираемите вземания и ДДС към 29.05.2024 г.),

която е била заведена с придружително писмо с вх. № Р-29002924000859-ПРД-001-И/29.05.2024 г. Според представената справка по време на ревизията, с актуализирани данни, ДДС върху несъбираемите вземания е 1196 710.68 лева. С придружителното писмо жалбоподателят е поискал в ревизионното производство и при окончателното установяване на задълженията на дружеството за 2015 г. да му бъде възстановен ДДС за вземанията, станали несъбираеми през ревизирания период, в посочения размер.

Не е спорно и е установено по време на ревизията, че вземанията на жалбоподателя, независимо дали са били цедирани или са собствени вземания, са станали несъбираеми. Високата степен на вероятност на несъбиране на вземанията се установява също от заключението на вещото лице по изпълнената ССЧЕ:

В отговора на въпроса по Задача 3 вещото лице е извършило проверка на политиката по обезценка и отписване на вземанията като несъбираеми. Установило е, че прилаганата от Виваком политика на проверка на вземанията за обезценка и отписване като несъбираеми отговаря напълно на изискванията на приложимите МСФО, и в частност на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. В съответствие със счетоводните изисквания въпросните вземания са били обезценени поради вероятната им несъбираемост при изтичането на 365 дни; както това се изисква от счетоводните стандарти и са били отписани като несъбираеми. През ревизираната 2015 г. ЗДДС не е съдържал данъчни норми за материално-правните условия за несъбираемост, при което приложими са правилата на счетоводните стандарти за установяване на фактите на несъбираемост на вземанията.

В отговор на въпроса по Задача 7 от заключението се установява, че е налице много продължителна забава в плащането на въпросните вземания, която превишава давностния срок. Забавата е в диапазона на 3 570 дни - 6 156 дни т.е. около и над 10 години към датата на проверката на вещото лице.

Следователно, по делото е несъмнено установена несъбираемостта на вземанията, която представлява единственото материално-правно условие за извършване на корекцията на ДДС съгласно практиката на СЕС и на ВАС. Тази несъбираемост не е била спорна, констатирана е и в РД, и се подкрепя и от заключението на вещото лице по изпълнената по делото ССЕ.

Не е спорно също, че жалбоподателят е предприел активни действия по събирането на въпросните вземания (съобразени с ниския индивидуален размер на същите). Тези действия по събирането на вземанията са установени от РО.

Установено е също така, че голяма част от вземанията, които са станали несъбираеми са били вземания от данъчно незадължени физически лица, които в съответствие с чл. чл. 113, ал. 3, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 119 от ЗДДС са били документириани с отчети за продажби, а не с фактури. Съгласно заключението ДДС за несъбираеми вземания от клиенти – данъчно незадължени физически лица (домашни абонати), документириани с отчети за продажби, е в размер на 921 265,03 лева. Според заключението, ДДС за несъбираеми вземания от клиенти - данъчнозадължени лица (бизнес абонати), които са били документириани с фактури е в размер на 275 445,65 лева (отговор на въпроса по Задача 4).

Установено е също така, че част от несъбираемите вземания са били цедирани от Виваком към цесионери, след като действията по събирането им са били извършени и след като същите вече са били обезценени като несъбираеми поради невъзможността за

събирането им.

Обезценените цедирани вземания са общо в размер на 9 374 092,63 лева с ДДС, а ДДС за тях е 1 008 049,68 лева съгласно заключението на вещото лице. При извършване на цесиите Виваком е получила плащане от цесионерите с общ размер на това плащане от 712 780,43 лева. Полученото плащане от цесионери е било надлежно намалено от Виваком от размера на несъбираемите вземания и е намалило данъчната основа, от която е изчислен ДДС за целите на исканото възстановяване на ДДС (отговор на въпрос 5 от заключението).

Съгласно отговора на Задача 6 от заключението след 29.05.2024 г. през периода от 29.05.2024 г. (датата, на която Виваком е завела актуализираните данни за несъбираемите вземания по време на ревизията, с писмото с вх. № Р-29002924000859-ПРД-001-И/29.05.2024 г.) до датата на експертизата на вещото лице са постъпили малки по размер плащания с общ размер от 1 213,75 лева, за които ДДС е 198,34 лева. (Следователно, ДДС за несъбираемите вземания в размер на 1196 512.34 лева).

Противно на поддържаното в РА, искането на жалбоподателя за възстановяване на ДДС върху несъбираемите вземания е допустимо и допустимостта на това искане е установена и с влязло в сила определение на съда по чл. 197 и сл. от АПК, - Определение № 12612 от 22.07.2024 г. на АССГ, по адм. дело № 3310/2020год. на същия съд.

Дадените указания от съда с влязъл в сила акт са задължителни за административния орган в съответствие с чл. 201 от АПК и освен това се ползват със силата на пресъдено нещо по чл. 177, ал. 2 от АПК. Следователно, в ревизионното производство, в което се разглежда същото искане за възстановяване на ДДС, само в частта му относно вземанията за 2015 г., административният орган е следвало да изпълни указанията на съда, дадени и в посоченото определение.

В случая, не е спорно, че материално-правните предпоставки за коригиране и възстановяване на ДДС са били налице, тъй като вземанията са били несъбираеми с висока степен на вероятност. При това, извършването на корекцията на ДДС не може да се обуславя от изискване за издаване на кредитни известия или на други документи (като "обобщен протокол към фактури за множество вземания"), след като издаването на такива документи не е било предвидено в законодателството през ревизирания период 2015 г. В този смисъл е практиката на СЕС и трайната практика на ВАС, постановена след издаването на решението на СЕС по дело С-314/22, Консорциум Р. Груп.

Жалбоподателят се позовава на това, че по отношение на ревизирани периоди отпреди 01.01.2023 г., издаването на кредитни известия или други данъчни документи не е условие за извършване на корекцията на ДДС, а възстановяването може да се извърши без издаване на такива документи въз основа на разпоредбите на чл. 128 и чл. 129 от ДОПК. (в подкрепа на тези доводи се явява и цитираното определение влязло в сила на съда).

От фактическа страна е установено, че значителна част от претендирания за възстановяване ДДС върху несъбираеми вземания се отнася до вземания от клиенти – данъчно незадължени физически лица (с размер от 921 265,03 лева според заключението на СЕС), които не са били документирани с фактури, а с отчети за извършени продажби, издадени в съответствие с чл. 119 от ЗДДС. Тези получатели на доставки не са ползвали данъчен кредит за начисления данък, тъй като са крайни потребители и тъй като за доставките не са издадени фактури. Несъмнено е, че Виваком

няма как да издаде кредитни известия към отчети за продажби по чл. 119 от ЗДДС - според разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС, в редакцията ѝ за ревизириания период, а и сега, кредитни известия се издават към фактури, а не към отчети за продажби по чл. 119 от ЗДДС. Според органите по приходите Виваком е трябвало да издаде „обобщен протокол за вземания по множество фактури за доставки към различни клиенти“ – данъчно незадължени лица. Но нито ЗДДС, нито ППЗДДС, обаче, уреждат подобно задължение - тези нормативни актове, в приложимата им редакция не уреждат издаването на „обобщени протоколи за вземания по множество фактури за доставки към различни клиенти“ в случаите на несъбираемост на вземания от данъчно незадължени лица. Т. задължение за доставчика няма.

Останалата част от претендирания ДДС за възстановяване, представлява ДДС по фактури, издадени към данъчно задължени лица, вземанията по които са станали несъбираеми. Според органите по приходите Виваком е следвало да издаде кредитни известия към съответните фактури и да включи издадените кредитни известия в справките - декларации за текущия период на издаването им по реда на чл. 92 от ЗДДС. Тези доводи на ответника противоречат на разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС, в приложимата редакция и на практиката на ВАС относно корекции на ДДС за несъбираеми вземания в ревизионни производства за периоди отпреди 01.01.2023 г. В Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм. №2610/2023 г. ВАС е приел, че изискването на органите по приходите за издаване на кредитни известия, предвид броя на случаите, се явява непропорционално изискване, още повече, че същото изискване изобщо не е било предвидено в законодателството.

След като българската правна уредба не е предвиждала през ревизириания период документално изискване и задължение за коригиране на фактурите чрез кредитни известия, то такова задължение не може да бъде въведено с обратна сила или чрез разширително тълкуване на разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС. Според чл. 60, ал. 2 от Конституцията данъчните задължения се възлагат само със закон. Жалбоподателят не би могъл да се съобрази с него през ревизириания период, след като националното законодателство не е предвиждало необходими инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен... (пар. 65 от решението на СЕС) и в частност, не е съдържало задължение за коригиране на фактурите с издаване на кредитни известия. В случая, налагането от органите по приходите на задължение за издаване на кредитни известия, без това задължение да е било предвидено и без Виваком да може да узнае своевременно за необходимостта от издаването на такива, очевидно е прекомерно и твърде ограничително. Още повече, както е прието в Решение №12682 от 15.12.2023 г. по адм. № 2610/2023 г., постановено между същите страни, в случая става въпрос за много голям брой вземания, с нисък индивидуален размер, при което издаването на толкова много кредитни известия или други данъчни документи се явява непропорционално.

Относно доводите на ответника, според които на жалбоподателя не следва да се възстановява ДДС за вземания, които са били цедирани, тъй като след цесията той нямал процесуална легитимация да претендира възстановяването, следва да се отбележи, че по делото от заключението на вещото лице по изпълнената ССЕ е установено, че ДДС за цедираните вземания е в размер на 1 008 049,68 лева. Според същото заключение при извършване на цесиите Виваком е получила плащане от

цесионерите с общ размер на това плащане от 712 780,43 лева, която сума е третирана от жалбоподателя като плащане, получено от трето лице в погасяване на несъбираемите вземания и е била приспадната от сумата на несъбираемите вземания (и съответно е намалила данъчната основа, въз основа на която е претендирана сумата на възстановимия ДДС).

В РА се твърди, че тъй като Виваком била цедирала част от несъбираемите си вземания (след като тези вземания вече са били изцяло обезценени поради несъбираемостта им), тя нямала право на възстановяване на ДДС. Според РО Виваком губела процесуалната си легитимация да претендира възстановяването и такава легитимация евентуално имал цесионерът, придобил тези вземания. Обосновава се, 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. Тези доводи обаче напълно противоречат на практика на СЕС по въпроса кое лице - доставчикът, който прехвърля несъбираемите си вземания, или приобретателят на вземането, имат право да направят корекциите на ДДС в случай на несъбираемост. Те противоречат и на практиката на ВАС по същия въпрос, включително и на постановеното между същите страни Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм. № 2610/2023 г. на ВАС.

В решението на СЕС от 9 февруари 2023 г. по дело C-482/21, Euler Hermes, СЕС обсъжда, от една страна, въпроса дали цесионерът след придобиване на вземанията може да предяви претенции за възстановяване на ДДС за придобитите несъбираеми вземания. От друга страна, СЕС също така се произнася и по въпроса, как следва да се третира за целите на ДДС платената от цесионера сума (цената на цесията) при доставчика, издал фактурите, от които произтичат несъбираемите вземания.

СЕС приема, че приобретателят на вземането, който не е доставчикът на стоките/услугите за целите на ДДС, не би могъл да претендира възстановяване на ДДС, ако прехвърлените вземания са станали несъбираеми. Противно на доводите на ответника цесионерът не може да се счита, на основание произтичащо от гражданското право, за данъчнозадължено лице, на което разпоредбата на чл. 90, пар. 1 от Директивата за ДДС да предоставя право на намаляване на данъчната основа. Това изцяло кореспондира на предходната практика на Съда, отразена в Решението по дело C-622/11, Ractor. Според тази практика, корекции на ДДС или на данъчно приспадане, свързано с ДДС, винаги се извършва само от получателя по доставката, съответно - само от доставчика, и прехвърлянето на гражданскоправни вземания или задължения, не оказва влияние върху задълженията или правата на доставчика или получателя, предвидени в Директивата за ДДС.

На следващо място СЕС приема, че платената от цесионера/приобретателя сума, независимо от нейната гражданскоправна форма, следва да се счита като плащане на възнаграждението по фактурите на доставчика, направено от трето лице (за размера на така платената сума). За целите на ДДС такава сума представлява плащане на част от вземането на доставчика по неплатената фактура, т.е. получените от доставчика суми от трети лица при прехвърляне на вземането следва да намалят стойността на неплатените вземания на доставчика по фактурите (т. 39 - т. 41). Според СЕС, частта от вземанията, за която този доставчик е получил плащане от третото лице, на което е прехвърлил вземането си, повече не може да послужи за коригиране на данъчната основа и ДДС, тъй като тази част от вземането е получена от доставчика, макар и от третото лице (а не от

получателя по доставката). Що се отнася, обаче, до частта от вземанията, която не е била платена нито от получателя по доставката, нито от приобретателя на вземанията (и в крайна сметка е останала неплатена), то тя на общо основание представлява сума, която не е получена от доставчика, и този доставчик има право да коригира ДДС за неполучената сума.

Директивата за ДДС не въвежда като условие за корекцията несъбираемостта на вземане да не е било прехвърлено/цедирано от доставчика. Автоматичното изключване на корекциите в този случай би била непропорционална мярка и би довело до нарушаване на основното правило, че данъчната администрация не може да събира по-голям размер на ДДС от този, получен от доставчика. Поради това и настоящата инстанция намира, че жалбата се явява основателна и в тази част и РА, следва да бъде отменен и в частта, с която на жалбоподателя е отказано възстановяване на ДДС за вземания, станали несъбираеми през 2015 г., и тъй като се касае за искане, следва по искането в тази част преписката да бъде изпратена на компетентните органи по приходите при ТД на НАП за произнасяне по искането с Акт за прихващане или възстановяване на сумите, съгласно мотивите на настоящото решение.

При този изход на спора направеното искане на жалбоподателя за присъждане на разноски съдът намира за основателно, поради което същото следва да се уважи в размера по представения списък на разноските, с приложени доказателства за плащане в общ размер на сумата от 8980,77 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Виваком България“ ЕАД (с предходно наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица], чрез адв. С. Й., Ревизионен акт /РА/ № Р-29002924000859-091-001/03.12.2024 г., издаден от Р. Г. С. - орган, възложил ревизията, и К. Е. Г. - ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 202 от 20.02.2025 г. на Директора на дирекция ОДОП при НАП-С., с който на дружеството са определени допълнителни задължения за ДДС в размер на 440476,51 лв., начислени са лихви в размер на 279 080,63 лв. и е отказано възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания в размер на 1 196 710,68 лв., ведно със съответните лихви.

Изпраща преписката по искането за възстановяване на ДДС по несъбираеми вземания, станали несъбираеми през 2015 г., на компетентните органи по приходите при ТД на НАП, за произнасяне с акт и възстановяване по искането, съгласно мотивите на настоящото решение.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на „Виваком България“ ЕАД (с предходно наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [улица] сумата в общ размер на 8980,77 лв. (осем хиляди деветстотин и осемдесет лева и седемдесет и седем стотинки) направени в производството по делото разноски.

СЪДИЯ:

