

РЕШЕНИЕ

№ 27761

гр. София, 09.07.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 08.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **9496** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. чл. 156 – 161 от данъчно – осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС.

Адвокат-пълномощник на законния представител на „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД е оспорил РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г., издаден от органи по приходите в Дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 921/24.07.2025 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С..

Дружеството – жалбоподател е представлявано от адвокат С. Й., която: поддържа жалбата; ангажира заключение на съдебносчетоводната експертиза (л. 233 и сл. от делото) и заключение на съдебно-техническа експертиза (л. 219), който са приети без оспорване от страните; претендира за възстановяване разноски за водене на делото, съгласно списък и писмени доказателства (л.л. 252-264); представена е допълнително писмена защита.

Ответникът, посредством юрисконсулт: оспорва жалбата, поддържайки изложените в Решение № 921/24.07.2025 г. мотиви; желае юрисконсултско възнаграждение; представена е писмена защита.

Съдът приема за установено от доказателствата следното.

Основната дейност на „Виваком България“ ЕАД включва развитие, експлоатация и поддръжка на Национална фиксирана и мобилна телекомуникационна мрежа за пренос на данни, за което притежава съответните лицензии.

С редовно издадена от материалнокомпетентен орган по приходите - Заповед за възлагане на ревизия, от 08.03.2023 г., съответно изменяна (л.л.52- 77), на „Виваком България“ ЕАД е възложена ревизия по ЗДДС, за периода от 01.11.2022 г., до 31.01.2023 г. Съставен е ревизионен доклад (л. 135), срещу който е подадено възражение и са представени писмени доказателства. В

частта, относно размерите на задълженията за ДДС, върху неустойки, така както са определени с РД възражението е прието за основателно и с акта са извършени съответните корекции, за м.м. 11, 12.2022 г. и м. 01.2023 г. В останалата му част възражението срещу доклада е оставено без уважение, като са изложени подробни мотиви. Въз основа на доклада е издаден процесният РА № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г. (л. 78), с който, в тежест на „Виваком България“ ЕАД са начислени: А/ допълнителни задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв., върху неустойки по договори с клиенти - развалени или предсрочно прекратени; Б/ отказано право на приспадане ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., заедно със съответните лихви, за доставки към клиенти, сумите по които не били събрани в продължителен период от време, поради което били обезценени от дружеството и цедирани на стойност, по-ниска от номинала им. Ревизионният акт е оспорен пред решаващия административен орган, който с Решение № 921/24.07.2025 г. го потвърдил изцяло.

С жалбата дружеството оспорва констатациите и резултатите от ревизионния акт, определяйки го като незаконосъобразен и необоснован. Счита, че: ревизиращият екип и ответникът в решението си не се позовават на относимите за случая норми на чл. 26 ЗДДС, а избирателно цитират части от решението на СЕС, от 22.11. 2018 г., по дело С-295/17 и решението от 11.06.2020 г. по дело С-43/19; определянето на задълженията за внасяне на ДДС е в нарушение разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС, тъй като от гледна точка на гражданското право неустойките, уредени от общите условия и типовите договори с потребителите представляват компенсаторни „неустойки за разваляне“, по смисъла на Тълкувателно решение № 7/2013 г. на ВКС; „без значение е обстоятелството, дали според споменатите в РА решения на СЕС неустойките трябва да се третират като част от общата цена на услугите, за целите на Директивата за ДДС - дори ако те трябва да се третират по този начин за целите на Директивата, те не се включват в данъчната основа за облагане с ДДС по националния закон, тъй като разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. второ изрично и ясно ги изключва от тази данъчна основа“. По отношение отказа за приспадане на ДК, в размер на 275 720, 44 лв. за доставки към клиенти, сумите по които не били събрани, поради което били обезценени, се твърди, че: мотивите за отказ „противоречат на практиката на ВАС, постановена след решението на СЕС по дело С-314/22 и на начина, по който това решение на СЕС се тълкува от ВАС, а също и на практика на ВАС, формирана между същите страни по аналогичен правен спор, относно това кое лице - доставчикът или цедентът може и следва да извърши корекцията на ДДС при несъбираемост на цедираното вземане. С представената писмена защита адвокатът – пълномощник е обсъдил и приетите в съдебното производство две експертни заключения.

Фактите и обстоятелствата, въз основа на които органите по приходите и ответникът са обосновавали изводите си, са установени и обобщени в резултат на подробно описаните в РД процесуални действия.

I. В ЧАСТТА, ОТНОСНО УСТАНОВЕНИ С РА ДОПЪЛНИТЕЛНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ЗА ДДС, В РАЗМЕР НА ОБЩО 557 315, 10 ЛВ. И ЛИХВИ - 158 021, 45 ЛВ., ВЪРХУ НЕУСТОЙКИ ПО ДОГОВОРИ С КЛИЕНТИ.

Данните от представената от „Виваком България“ ЕАД справка за начислените неустойки по месеци и по групи са възпроизведени в РД (л. 149 от делото). Общият размер на начислените неустойки за ревизирания период е в размер на 4 580 954, 93 лв. С уважената част от възражението срещу РД, за което стана дума по-горе издателите на РА са поправили допуснатата грешка в размера на неустойките, като приели (л. 78-гръб, от делото), че: за м. 11.2022 г. общият размер на неустойките е 1 095 127, 74 лв.; за м. 12.2022 г. - 1 246 232,10 лв.; за м. 01.2023 г. е 1 200 475, 99 лв., или общо: 3 541 835, 83 лв. Неустойките са групирани от ревизиращите органи в

четири групи: 1. мобилен бизнес (мобилен услуги и мобилен интернет) - неустойки, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси, в размер на абонаментната цена, без отстъпки и допълнителните пакети; 2. мобилен бизнес (мобилен услуги и мобилен интернет) - неустойка, отнасяща се за бизнес/корпоративни клиенти, в размер на фиксирана сума, посочена в договора и дефинирана като „предоставени субсидии“, в размер стойността на предоставено мобилно устройство или отстъпка при предоставяне на мобилни устройства; 3. фиксиран бизнес - неустойки, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси, в размер на брой месечни абонаментни цени, включително за допълнителни услуги със срочен абонамент, без отстъпки, за периода от прекратяване, до изтичане на уговорения минимален срок; т. 4 фиксиран бизнес – неустойка, обусловена от неизпълнение на задължението да се върне своевременно и в изправност предоставено при сключване на договора оборудване, начислявани при невръщане на оборудването в срока или в състояние, неотговарящо на условията по договора, възлизащи на цената на последното, съгласно ценовата листа на дружеството.

Дружеството – жалбоподател не е начислявало ДДС върху вземанията от клиенти, формирани от неизпълнение по договорите, приемайки, че тези вземания имат обезщетителен характер, в съответствие с чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС (всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер не се смятат за възнаграждение по доставка). Тезата му не е споделена от органите по приходите и от ответника, за което ще стане дума по – долу.

Дължимата сума от „бизнес-клиентите“, за неспазване минималния срок на обвързаност е фиксирана сума при предоставено оборудване или предоставяне на мобилни устройства на преференциални цени или сума, съответстваща на тази, която операторът е щял да получи през останалата част на срока по договора, ако договорът не беше прекратен, увеличена с отстъпката по съответния промоционален план и сума, съответстваща на трикратния размер на месечните абонаменти за услугите на срочен абонамент по техния стандартен размер, без отстъпка в случаите на договори с домашни абонати.

Анализирайки типовите договори с клиенти ревизиращите органи приели, че: предварително определената сума, получавана от дружеството при предсрочно прекратяване, по искане или по вина на клиент по договор няма характер на неустойка с обезщетителен характер (т.е. нормата на чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС не е приложима), а представлява възнаграждение за извършена възмездна доставка на услуги, като неразделна част от общата цена, дължима за доставката на услугите; налице е директна връзка между плащането за реално доставена услуга, която може да се ползва, макар и да не е ползвана по вина на клиента; в този смисъл клаузата за неустойка е привидна и прикрива плащане за реално извършена услуга; тъй като дължимите суми са във връзка с доставки с периодично изпълнение, при определяне на данъчното събитие е приложима нормата на чл. 25, ал. 4, изр. първо ЗДДС; тези суми не са свързани с друга доставка, която ревизираното лице е предоставило или ще предоставя и не са възнаграждение по отделна доставка със самостоятелно данъчно третиране; поради това, на датата, на която съответната сума става дължима, по силата на на същата разпоредба от ЗДДС, данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли (арг. чл. 25, ал. 4, вр. ал. 6 ЗДДС), без оглед на това дали сумата е платена или не; данъчната основа за извършваните от дружеството доставки на услуги срещу насрещна престация е дължимото за тях възнаграждение като цяло, а не само платеното; при изчисляването на дължимия данък за неустойките е прието, че данъкът е включен в договорената цена, защото неустойките са в размер на предварително определена сума и не е уговорено, че данъкът се дължи отделно; фактът на продължителното неплащане неустойките и липсата на възможност да бъдат събрани, в общия случай би могло да е основание и да доведе до корекция на начисления ДДС в следващи данъчни периоди; липсата на плащане по доставката

може да бъде основание за прилагането на чл. 126а и чл. 126б ЗДДС - корекция на начисления данък, но не и основание за неначисляване на такъв, към датата на неговата изискуемост; разпоредбата обаче не отменя задължението на доставчика по облагаема доставка да начисли дължимия по нея ДДС; в този смисъл и доколкото се определят данъчните задължения за периода от м. 11.2022 г. до м. 01.2023 г. и за никоя от начислените в този период неустойки към датата на изтичането му не са налице доказателства за несъбираемост, по принцип би следвало да се явява ирелевантно досежно дължимия ДДС върху тях, за периода от 01.11.2022 г., до 31.01.2023 г. Въз основа на тези мотиви и на основание чл. 86, ал. 2, вр. чл. 82, ал. 1, вр. чл. 67, ал. 2 ЗДДС по отношение начислените неустойки (независимо дали са платени или не) за периода от 01.11.2022 г. до 31.01.2023 г. е начислен ДДС, в размер на 557 315,10 лв., след като е прието, че дължимият данък е включен в договорената цена, понеже не е договорено, че данъкът се дължи отделно.

II. ОТНОСНО ОТКАЗАНО ПРАВО НА ПРИСПАДАНЕ ДДС, В РАЗМЕР НА 275 720, 44 ЛВ. ЗА НЕСЪБИРАЕМИ ВЗЕМАНИЯ.

Дружеството е предявило искане за прихващане или възстановяване на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., във връзка с несъбираеми вземания, описани на електронен носител на информация, като Приложение № 1 - вземания, станали несъбираеми през м. 11.2022 г. и м. 12.2022 г., в размер на 4 961 219, 31 лв. и ДДС- 269 577, 94 лв. Пояснено, е че сумите са останали неплатени от клиентите три или повече години след датите на падежа (тези които се заплащат, съставляват незначителен процент от общата стойност - под 1, 5% и е налице много висока степен на вероятност за тяхното постоянно неплащане), поради което в счетоводството на „Виваком България“ са отписани като несъбираеми вземания. Въпреки предприетите действия вземанията са останали неплатени и били погасени по давност. За периода до 01.01.2023 г. искането включва: ДДС върху несъбираеми вземания от данъчно незадължени физически лица, документирани с отчети за продажби по чл. 119 ЗДДС, които са станали дължими за плащане през м. 01.2020 г. или в предходни периоди, и за които давността е изтекла през м. 01.2023 г.; вземания с индивидуална стойност до 600 лева, документирани с отчети за продажби, които са станали дължими в периода от м. 01.2020 г. до м. 01.2022 г. и за които през 01.2023 г. е изтекъл 365-дневния период на несъбираемост, предвиден като коригиращо събитие с чл. 126а. ал. 2, т. 6 ЗДДС (с размер на тези вземания - 103 482, 84 лв. и ДДС - 6 142, 50 лева). Възстановяването на ДДС за тези вземания е претендирано на основание прякото приложение на чл. 90, § 1 от Директивата 2006/112 и практиката на СЕС. Общият ДДС 275 720,44 лв. се състои от ДДС 18 856,00 лв. по вземания, чиято 3-годишна давност по ЗЗД е изтекла през 2022 г. и м. 01.2023 г. Сумата е изчислена върху несъбраната част от вземанията (след приспадане на плащания, направени от клиентите) и ДДС - 256 864, 44 лв. по вземания, които „Виваком България“ ЕАД не е събрало в рамките на 12 месеца от възникването им и които впоследствие е цедирало на трето лице, за събиране през 2022 г.

Анализирайки справката за отписани вземания от клиенти, за периода от м. 11.2022 г. до м. 01.2023 г. органите по приходите обособили две групи вземания: в размер на 18 856 лв. от ДДС по нецедирани вземания, собственост на „Виваком България“ ЕАД, включващи фактури, известия и сметки, издадени за периода от м. 11.2019 г. до м. 01.2023 г. и отписани през ревизирания период; в размер на 256 864, 44 лв. по фактури, известия и сметки, издадени през периода от м. 03.2020 г. до м. 11.2022 г., с дата на продажба/цедяване на вземането - 12.12.2022 г. В тази връзка ревизиращите органи приели, че възстановяване на искания ДДС следва да бъде процедирано чрез предявяването му в рамките на декларацията за ДДС, за текущ данъчен период, позовавайки се на: т. 69 от мотивите на решението на СЕС от 29.02.2024 г., по дело С-314/22 г.; чл. 125, ал. 1 ЗДДС - справка- декларацията за съответния данъчен период се съставя автоматизирано, въз основа на данните от отчетните регистри, а вписванията в тях се правят посредством отразяване

на съответния данъчен документ и на стойностите, посочени в него.

Относно вземанията от втората група (цедирани вземания) ревизиращите органи приели, че: след цедирането, по отношение на дружеството не е налице несъбираемо вземане, тъй като вземанията все още съществуват, но цесионерът е техен титуляр; в резултат на това съществува възможност и вероятност крайният потребител, който продължава да дължи данъка, да го заплати на цесионера, а в същото време цедентът, който е прехвърлил, да коригира начисления данък, с което се се нарушават принципите на механизма на функциониране на ДДС. Отчетено е с РД, че: от „Виваком България“ ЕАД са отразени вземания, цедирани и отписани през м. 11.2022 г., м. 12.2022 г. и м. 01.2023 г., но през ревизирания период за тях не е изтекла 3 - годишната давност по ЗЗД; датите на дължимост на сумата по фактури и сметки са за периода от м. 03.2020 г. до м. 05.2022 г., за които давността не е изтекла в ревизирания период, което, при липса на други доказателства, не позволява да се направи извод за настъпила вероятна или окончателна несъбираемост на вземанията, която да е основание за намаляване данъчната основа за доставките.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД прие, че жалбата е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество.

Жалбата е неоснователна, в частта, относно определени с РА допълнителни задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв., върху неустойки по договори с клиенти и основателна, относно отказа за приспадане на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., заедно със съответните лихви, за доставки към клиенти, сумите по които не били събрани в продължителен период от време, поради което били обезценени от дружеството и цедирани на стойност, по-ниска от номинала им.

Описаните в РД и в РА факти не са спорни между страните.

1. През 2014 г. Комисията за защита на потребителите проучила и анализирала договори за предоставяне на електронни съобщителни услуги на телекомуникационните оператори, по отношение общите условия, някои от които били прогласени за нищожни, по отношение потребителите, като: клаузите, предвиждащи неустойка в тежест на потребителите, в размер на всички месечни такси до изтичане срока на договора, в случай на прекратяването му преди изтичането на този срок. Съобразявайки се с това „Виваком България“ ЕАД е изменило, считано от 13.01.2015 г. общите си условия, като: размерът на неустойката е намален, така че да не надвишава шест или тримесечни такси по стандартния им размер, независимо от срока на договора; с цел справедливо обезщетяване на дружеството за разходите, свързани с предоставени преференциални условия са въведени с договорите изисквания за начисляване 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; така, при предсрочно прекратяване на договорите се дължи неустойка, в размер на не повече от шесткратния размер на стандартната абонаментна такса за съответния абонаментен план, независимо от срока на договора; от 01.05.2015 г. при предсрочно прекратяване на договорите се дължи неустойка, в размер на не повече от трикратния размер на стандартната абонаментна такса за съответния абонаментен план, независимо от срока на договора; от 15.06.2015 г. се дължи неустойка, в размер на пропорционална част от предоставените преференции от цени на абонаментни планове и от пазарните цени на устройствата.

За процесния ревизиран период (01.11.2022 г. -31.01.2023 г.), съгласно извършените с РА, след възражение от дружеството корекции общият размер на неустойките е: за м. 11.2022

г. - 1 095 127, 74 лв.; за м. 12.2022 г. - 1 246 232,10 лв.; за м. 01.2023 г. 1 200 475, 99 лв., или общо: 3 541 835, 83 лв. Дружеството не е начислявало ДДС върху тези неустойки, позовавайки се на чл. 26, ал. 2, изр. второ, вр. изр. първо, вр. ал. 1 ЗДДС и приемайки, че плащането на неустойки не се смята за възнаграждение по доставка, което да бъде включено като елемент от данъчна основа за начисляване на данъка.

Неустойките са групирани в четири групи: 1. мобилен бизнес (мобилен услуги и мобилен интернет) - неустойки, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси, в размер на абонаментната цена, без отстъпки и допълнителните пакети; 2. мобилен бизнес (мобилен услуги и мобилен интернет) - неустойка, отнасяща се за бизнес/корпоративни клиенти, в размер на фиксирана сума, посочена в договора и дефинирана като „предоставени субсидии“, в размер стойността на предоставено мобилно устройство или отстъпка при предоставяне на мобилни устройства; 3. фиксиран бизнес - неустойки, начислени по вина на клиента, определени като брой месечни такси, в размер на брой месечни абонаментни цени, включително за допълнителни услуги със срочен абонамент, без отстъпки, за периода от прекратяване, до изтичане на уговорения минимален срок; т. 4 фиксиран бизнес – неустойка, обусловена от неизпълнение на задължението да се върне своевременно и в изправност предоставено при сключване на договора оборудване, начислявани при невръщане на оборудването в срока или в състояние, неотговарящо на условията по договора, възлизащи на цената на последното, съгласно ценовата листа на дружеството.

Обратната теза на органите по приходите, за неприложимост на чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС, т.е., че сумите, определени като неустойки представляват насрещна престация за доставка на услуги и следователно са възнаграждение, се споделя от настоящия състав на решаващия съд. В тази връзка е изцяло приложимо за случая решението от 22.11.2018 г. на СЕС, по дело С-295/17, според диспозитива на което: „Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО („подлежи на облагане с ДДС доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“) трябва да се тълкува в смисъл, че предварително определената сума, получавана от икономически оператор при предсрочно прекратяване по искане или по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, следва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това подлежи на облагане с този данък; за квалификацията на сумата, предварително определена в договора за предоставяне на услуги, която клиентът дължи при предсрочно прекратяване на договора, не са решаващи фактът, че целта на тази предварително определена сума е да бъдат възпирани клиентите да нарушават задължението си да останат обвързани с договора през минималния срок и да бъдат поправени вредите, претърпени от оператора вследствие на неспазването на посочения срок, фактът, че търговският представител получава по-високо възнаграждение за сключването на договори, предвиждащи минимален срок на обвързаност, отколкото за сключването на договори без такъв срок, както и фактът, че по националното право посочената сума се квалифицира като неустойка“. В тази връзка нормата на чл. 73 от Директивата за ДДС

постановява, че „по отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77 данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Установено е, че когато даден клиент забави плащането на начислени и дължими за ползване на услугата суми доставчикът първо ограничава временно предоставянето на услугите, а когато не постъпи плащане договорът се разваля (прекрътява), след което се начисляват и съответните неустойки. Според заключението на съдебнотехническата експертиза, от страна на „Виваком България“ ЕАД ползването на услугите на съответните клиенти по договорите, прекратени/развалени през периода 01.11.2022 г. - 31.01.2023 г. е било деактивирано; след датата на деактивирането съответният клиент не е разполагал с възможност да ползва услугите на оператора. Съществуването на облигационно правоотношение между оператора (доставчик на телекомуникационни услуги) и потребителя урежда възмездното ползване на съответната услуга. Полученото от доставчика плащане представлява равностойността на услугата. При съобразяването с обстоятелството, че при разваляне или предсрочно прекрътяване на договор операторът не предоставя услуги на клиента, не се отразява на извода, че сумата, дефинирана като неустойка за неспазване минималния срок на обвързаност представлява възнаграждение за предоставяните от съответното дружество услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на посочения срок. Неустойката се определя на базата на сумата от стандартните, без отстъпката за съответната програма месечни абонаментни вноски за оставащата част от договора. Изплащането на дължимата за неспазване минималния срок на обвързаност сума означава, че операторът ще получи същите престации, както ако договорът не е прекратен (развален) предсрочно. В същия смисъл и диспозитивът на решението на СЕС от 11.06.2020 г., по дело С-43/19, а именно: „Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО („подлежи на облагане с ДДС доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“) трябва да се тълкува в смисъл, че сумите, събирани от икономически оператор при предсрочно прекрътяване по вина на клиента на договор за доставка на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба“.

Категорично не може да бъдат споделени жалбоподателските твърдения за обезценяване значението на цитираните в РА решения на Съда на ЕС, постановени във връзка с преюдициални запитвания, относно приложението на Директива 2006/112 (ЕО) и отдаване приоритет на нормите от чл. 26, ал. 2 ЗДДС.

Правото на ЕС, като понятие, включващо актовете на първичното право (учредителите договори) и тези, продукт на вторичното право (регламенти, директиви, решения и др.) има приоритет пред нормите от Правото на държавите-членки и този постулат не следва да бъде оспорван. Действително, нормите на директивите (за разлика от регламентите) нямат директен ефект и непосредствена приложимост в националното право (освен, ако

отделни норми са ясно, изчерпателно и непротиворечиво формулирани), а се нуждаят от транспониране, което не изключва необходимостта държавите да вземат съответните изпълнителни мерки или мерки по прилагането на директива. За процесния случай нормата на чл. 2, § 1, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО е изяснена с вече цитираното по – горе решение от 22.11.2018 г. на СЕС, по дело C-295/17. Като се позовават на съответните решения на СЕС ревизиращите органи не прилагат с обратна сила правни норми (както счита оспорващото дружество) и не се касае за нарушаване принципа на правна сигурност. Според решението от 12.02.2008 г. по дело C-2/06 преюдициалното тълкуване произвежда действие от датата на влизане в сила на тълкуваната норма.

С оглед изложените мотиви РА № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г. е правилен, законосъобразен и обоснован в частта, относно начислени допълнително задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв., върху неустойки по договори с клиенти - развалени или предсрочно прекратени.

2. Ревизионен акт № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г. е неправилен, незаконосъобразен и необоснован в частта, относно отказа за приспадане на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., заедно със съответните лихви, за доставки към клиенти, сумите по които не били събрани в продължителен период от време, поради което били обезценени от дружеството и цедирани на стойност, по-ниска от номинала им.

Спорни са въпросите: дължало ли е „Виваком България“ ЕАД издаване на кредитни известия, като задължително условие за възстановяване на ДДС, свързан с несъбираемите вземания; законосъобразно ли е претендирано възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания, за които при ревизията е установено да са били цедирани.

От съдържанието на ревизионния доклад, ревизионния акт и решението на ответника не следва извод органите по приходите да оспорват несъбираемостта на процесните вземания.

Каза се по – горе (т. 2 - относно отказано право на приспадане ДДС 275 720, 44 лв. за несъбираеми вземания), че органите по приходите, след анализ на справката за отписани вземания от клиенти, за периода от м. 11.2022 г. до м. 01.2023 г. обособили две групи вземания: в размер на 18 856 лв. - ДДС по нецедирани вземания, собственост на „Виваком България“ ЕАД, включващи фактури, известия и сметки, издадени за периода от м. 11.2019 г. до м. 01.2023 г. и отписани през ревизирания период; в размер на 256 864, 44 лв. по фактури, известия и сметки, издадени през периода от м. 03.2020 г. до м. 11.2022 г., с дата на продажба/цедиране на вземането - 12.12.2022 г. В тази връзка ревизиращите органи приели, че възстановяване на искания ДДС следва да бъде процедирано чрез предявяването му в рамките на декларацията за ДДС, за текущ данъчен период, позовавайки се на: т. 69 от мотивите на решението на СЕС от 29.02.2024 г., по дело C-314/22 г.; чл. 125, ал. 1 ЗДДС - справка- декларацията за съответния данъчен период се съставя автоматизирано, въз основа на данните от отчетните регистри, а вписванията в тях се правят посредством отразяване на съответния данъчен документ и на стойностите, посочени в него.

Според заключението на счетоводната експертиза – т. 2 (неоспорено от ответника): „вземанията на „Виваком“, описани в Приложение № 1, за които с РА е отказано възстановяване на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв. са с период на просрочие повече от

365 дни и в съответствие е МСФО са обезценени от жалбоподателя, поради несъбираемостта им; размерът на ДДС за възстановяване по несъбираемите вземания, към датата на ревизионния акт е 275 720, 44 лв.; от датата на справка за несъбираемите вземания, представена по време на ревизията, до датата на проверката от вещото лице - 27.04.2026 г. общо постъпилите плащания от клиенти за погасяване на собствени и цедирани вземания (с начислен ДДС) са с ДО 29 373, 80 лева и ДДС – 5 874, 76 лева; от така постъпилите плащания - ДО 473, 50 лева и ДДС – 94, 70 лева се отнасят до погасяване на собствени вземания, а плащания с ДО 28 900, 30 лева и ДДС - 5 780, 06 лева представляват погасяване на вземания, които са били цедирани и които суми „Виваком“, след получаване на плащанията връща на цесионерите; размерът на ДДС за възстановяване по несъбираеми вземания, след намаляване на същите с постъпилите през посочения период плащания е 269 845, 68 лв.; данните от анализа на справка за постъпилите плащания от клиенти до датата на проверката на вещото лице (27.04.2026 г.) са приложени в табличен вид в Приложение № 3 към експертизата; ДДС (изчислен след приспадане на постъпили плащания, установени по т.2.2. вкл. платената сума от цесионер) за несъбираемите вземания от клиенти - данъчно незадължени физически лица, документирани с отчети за продажби, т.е., за които не са издавани фактури е в общ размер на 243 567, 76 лева (с включен ДДС) по периоди, предмет на ревизията, както следва: м.11.2022 г. – ДДС, в размер на 5 689, 07 лв.; м.12.2022 г. – ДДС, в размер на 231 756, 01 лв.; м.01.2023 г. – ДДС, в размер на 6 122, 8 лв.; след анализ на цедираните от „Виваком“ несъбираеми вземания, за които с обжалвания РА е отказан ДДС за възстановяване, поради това, че са били цедирани се установява: „Виваком“ е отразило цената на цесията на тези вземания, в намаление на данъчната основа на насъбраните вземания и е третирало получената от цесионера сума, като плащане на вземанията, до размера на получената цена; получените от „Виваком“ суми като цена на цесиите, платени от цесионерите са били отчетени и са изключени от общия размер на несъбираемите вземания при определяне на претендираната сума на ДДС за възстановяване, общо в размер на 275 720, 44 лв. за ревизираните периоди“.

Жалбата против тази част от РА е основателна.

Претенцията за приспадане на ДДС се основава директно на чл. 90, § 1 от Директива 2006/112 (ЕО). Според разпоредбата, „в случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно, съгласно условия, които се определят от държавите-членки“.

Разрешение на въпроса за корекциите на ДДС при цедиране на несъбираемите вземания от доставчик на стоки или услуги е дадено с решението на СЕС от 09.02.2023 г. по дело С – 482/21, макар да са разгледани правоотношения между застраховател и застраховано лице. Обсъден е и въпросът, как трябва да се третира за целите на ДДС платената от цесионера сума (цената на цесията) при доставчика, издал фактурите, от които произтичат несъбираемите вземания. Според диспозитива на решението: „чл. 90, § 1 от Директива 2006/112 (ЕО) и принципът на данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че: допускат правна уредба на държава-членка, съгласно която предвиденото в посочената разпоредба намаляване на данъчната основа в случай на неплащане не е приложимо за

застраховател, който на основание договор за застраховане на търговски вземания е платил на застраховано лице като обезщетение за неплатено вземане част от сумата за данъчната основа за съответната облагаема сделка с включен данък върху добавената стойност, когато с този договор тази част от вземането и всички свързани с нея права се прехвърлят на застрахователя“. СЕС е приел също, че приобретателят на вземането, който не е доставчик на услугите, за целите на ДДС, не може да претендира възстановяване на ДДС, ако прехвърлените вземания са станали несъбираеми. Противно тезата на ответника, цесионерът не може да се счита, на основание произтичащо от гражданското право, за данъчно задължено лице, на което разпоредбата на чл. 90, § 1 от Директивата за ДДС предоставя право на намаляване данъчната основа (т. 42). Това решение на СЕС е аналогично с решението по дело С – 622/11, а именно: 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 никакво влияние върху задълженията или правата на доставчика или получателя, предвидени в Директивата за ДДС; платената от цесионера/приобретателя сума трябва 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 трябва да намалят стойността на неплатените вземания на доставчика по фактурите; частта от вземанията, за които 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 (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 (в крайна сметка е останала неплатена), то тя на общо основание представлява сума, която не е получена от доставчика и той има право да коригира ДДС за неполучената сума. С. ясно от изложеното по – горе, че „Виваком България“ ЕАД е съобщило тази съдебна практика при определяне сумата, която претендира като ДДС за възстановяване. За дружеството – жалбоподател не е съществувало задължение да издава кредитни известия или други данъчни документи за намаляване данъчната основа, при съобразяване на обстоятелството, че за ревизирания период подобно изискване не се поставя от приложимите правни норми. Според мотивите по СЕС по дело С – 314/22 „при липсата на релевантна правна уредба поставянето на правото на намаляване на данъчната основа на ДДС в зависимост от условието първоначалната фактура да е била коригирана, надхвърля необходимото за постигането на целта, преследвана с чл. 273 от директивата за ДДС и състояща се в отстраняване на опасността от загуба на данъчни приходи, когато това условие е станало невъзможно за изпълнение“. Според т. 76 „това важи на още по – силно основание и по отношение задължението за уведомяване на получателя по фактура, за намерението на нейния издател да анулира ДДС“.

Значителна част от претендирания за възстановяване ДДС върху несъбираеми вземания произтича от вземания от клиенти – физически лица. Доставките на услуги не били

документирани с фактури, а с отчети за продажби.

С решението по адм. дело № 2610/2023 г. на ВАС, касаещо същите страни касационният съд приел, че: издаването на кредитно известие, по реда на чл. 115, ал. 3 ЗДДС не е условие за упражняване на правото на възстановяване на ДДС; според практиката на СЕС, докато чл. 90 от Директивата урежда правото на доставчика да намали данъчната си основа, когато след сключване на сделката не получи предвидената насрещна престация или получи само част от нея, то чл. 185 се отнася до коригирането на сумите, първоначално приспаднати от другата страна по същата сделка, като двете разпоредби представляват две страни на една и съща стопанска операция и трябва да се тълкуват съгласувано; по-конкретно, когато държава - членка предвижда, че при определени условия данъчно задълженото лице може да намали данъчната основа след сключване на сделка, тя трябва да приложи, за да гарантира принципа на данъчния неутралитет, чл. 185, § 2, втора алинея от Директивата за ДДС, така че другата страна по същата сделка на свой ред да коригира размера на подлежащия на приспадане данък (решението на СЕС по дело С-335/19, т. 37 и т. 38); според т. 35 от решението на СЕС по дело С-672/17, задължението на данъчнозадълженото лице предварително да съобщи на своя длъжник своето намерение да анулира част или целия ДДС е в съответствие с чл. 90, § 1 и чл. 273 от Директивата ДДС, ако длъжникът е данъчнозадължено лице“. С други думи неиздаването от „Виваком България“ ЕАД на КИ на клиенти – данъчно незадължени лица, които не са регистрирани по ЗДДС, не е пречка за надлежното упражняване правото на възстановяване на данъка. В решението по дело С-588/10 СЕС приема, че неутралитетът на ДДС се засяга, когато за доставчика е невъзможно или изключително трудно да получи потвърждение за получаване на коригирана фактура от получателя (т. 38). При това положение препятстването на всякаква възможност за намаляване данъчната основа и възлагане в тежест на доставчика на услугата задължението за ДДС, който не е получил, излиза извън строго определените граници, необходими за постигането целите, регламентирани чл. 273 от Директива 2006/112.

В заключение: Ревизионен акт № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г., издаден от органи по приходите в Дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 921/24.07.2025 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - С. е издаден от материално компетентни органи по приходите, които са спазили изискванията за форма. Ревизионното производство е проведено и приключило в съответствие с регламентираните в ДОПК процесуални правила. Актът обаче е незаконосъобразен, неправилен и необоснован, и подлежи на отмяна, в частта, относно отказа за приспадане на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., заедно със съответните лихви, за доставки към клиенти, сумите по които не били събрани в продължителен период от време, поради което били обезценени от дружеството и цедирани на стойност, по-ниска от номинала им. Тъй като предявеното в тази връзка от Дружеството искане за прихващане или възстановяване на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., във връзка с несъбираемите вземания (м. 11.2022 г. и м. 12.2022 г., в размер на 4 961 219, 31 лв. и ДДС-269 577, 94 лв.) представлява такова по смисъла на чл. 129 ДОПК административната преписка в тази част, на основание чл. 160, ал. 3 с.к. следва да бъде върната на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ за произнасяне по същество, след съобразяване с

мотивите на настоящото решение, касаещи тази част от ревизионния акт. В останалата част - относно начислени допълнително задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв., върху неустойки по договори с клиенти - развалени или предсрочно прекратени РА № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г. следва да бъде потвърден.

Частичното уважаване на жалбата (отказ за приспадане на ДДС - 275 720, 44 лв.) обуславя осъждане на ответника да възстанови на дружеството-жалбоподател разносните и възнаграждението на един адвокат, в размер на общо 3 669 евро (7 175 лева), изчислени съразмерно на тази част и на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо ДОПК.

Отхвърлянето на жалбата, в частта относно начислени задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв. дава основание (чл. 161, ал. 1, изр. четвърто, вр. изр. трето ДОПК, вр. чл. 24, изр. второ от Наредбата за заплащането на правната) дружеството – жалбоподател да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение, в размер на 230 евро (450 лева).

Водим от гореизложените мотиви и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата от „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г., издаден от органи по приходите в Дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 921/24.07.2025 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. В ЧАСТТА, ОТНОСНО отказа за приспадане на ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., заедно със съответните лихви, за доставки към клиенти, сумите по които били обезценени от дружеството и цедирани на стойност, по-ниска от номинала им.

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата от „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-29002923001188-091-001/30.04.2025 г., издаден от органи по приходите в Дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 921/24.07.2025 г. от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. В ЧАСТТА, ОТНОСНО начислени задължения за ДДС, в размер на общо 557 315, 10 лв. и лихви - 158 021, 45 лв., върху неустойки по договори с клиенти - развалени или предсрочно прекратени.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ да заплати на „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] разносните и възнаграждението на един адвокат, в размер на общо 3 669 евро (три хиляди, и шестстотин и шестдесет и девет евро), съразмерно на уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ юрисконсултско възнаграждение, в размер на 230 евро (двеста и тридесет евро) за отхвърлената част от жалбата.

ВРЪЩА на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ за произнасяне по същество искането от „Виваком България“ ЕАД за прихващане или възстановяване на

ДДС, в размер на 275 720, 44 лв., във връзка с несъбираемите вземания (м. 11.2022 г. и м. 12.2022 г., в размер на 4 961 219, 31 лв. и ДДС- 269 577, 94 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: