

РЕШЕНИЕ

№ 17220

гр. София, 07.05.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45 състав, в публично заседание на 07.04.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **13606** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Жалбата е подадена от „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж. к. М. – 4, Бизнес парк С., сграда 6, представлявано от пълномощника адв. Е. П. В. – А., срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП. Жалбоподателят оспорва РА в частта на определените по реда на ЗДДС допълнителни задължения за данъчните периоди от м. 01.2019 г. до м. 12.2019 г. в размер на 595 662. 88 лева, в това число главници в размер на 349 924. 13 лева (257 031. 14 лева във връзка с начислени неустойки на база на тримесечни абонаментни такси и 92 892. 99 лева за начислените неустойки на база на фиксирана сума) и лихви за забава в размер на 245 738. 75 лева, като незаконосъобразен. В жалбата е посочено, че правните заключения на органите по приходите са в противоречие с приложимите разпоредби на ЗДДС и Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета относно общата система на ДДС.

В жалбата е посочено, че в законоустановения срок се обжалва Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП. Ревизионният акт се обжалва в частта, с която са установени допълнителни задължения по ЗДДС за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. във връзка с начислени от „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], неустойки на база 3 месечни абонаментни такси и съответстващи лихви за забава, както и във връзка с начислени от „Йеттел България“

ЕАД, ЕИК[ЕИК], неустойки на база фиксирана сума и съответстващите лихви за забава. Констатациите и правните заключения, направени в РД, РА и Решението на ОДОП са в противоречие с приложимите разпоредби на ЗДДС и Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и с европейската и националната съдебна практика. В жалбата се настоява за отмяна на РА в посочената част. Не се прави необходимото разграничение между видовете неустойки, начислявани от дружеството.

Относно неустойки на база 3 месечни абонаментни вноски. През ревизирия период са в сила неустойките за предсрочно прекратяване в договори с частни клиенти на дружеството, ограничени до три месечни такси, прилагани от Йеттел след 15.01.2018 г. Преди 15.01.2018 г. тези неустойки са определяни на база всички месечни такси до края на срока на договора. Аргументите на данъчните органи са нерелевантни, доколкото касаят клаузите за неустойки с частни клиенти, действали до 15.01.2018 г. (т. е. преди ревизирия период) и последователно приемани за нищожни от съдебната практика и Комисията за защита на потребителите. След 15.01.2018 г. въпросните неустойки започват да се определят на база сумата от всички стандартни за съответната програма / пакет месечни абонаментни вноски за периода от прекратяването до датата на изтичане на договора, като максималният размер на неустойките не може да надвишава трикратния размер на стандартните месечни абонаментни вноски. Стандартната месечна абонаментна вноска за съответната програма / пакет е месечното възнаграждение, което се дължи за съответния план в общия случай и не включва предоставени на клиента отстъпки или прилагани към съответния договор промоционални условия, които формират действителното дължимо месечно възнаграждение от съответния клиент. За разлика от ситуацията, разглеждана в дела С – 295 / 17 и С – 43 / 19, прекратяването на договорите на Йеттел променя икономическата реалност на отношенията между оператора и неговия клиент.

Относно неустойки на база на фиксирана сума. В решението на директора на ОДОП липсват каквито и да било мотиви защо конкретно фиксираните неустойки се считат за облагаеми. Фиксираните неустойки като стойност не са обвързани по никакъв начин със стойността на месечните такси или задълженията на клиента към оператора.

В открито съдебно заседание жалбоподателят – редовно призован, представлява се от адв. Е. А.. Намира, че оспореният РА е резултат от субективен анализ на фактите и правни изводи, направени в противоречие с материалното право и релевантната съдебна практика. Иска се от съда РА да бъде отменен в частта, с която се установени допълнителни задължения по ЗДДС за периода във връзка с начислени от Йеттел неустойки на база на три месечни абонаментни такси и във връзка с начислените от Йеттел неустойки на база фиксирана сума, както и съответните лихви за забава, в размерите, установени в експертизата. Претендират се разноски. Представя се списък. Прави възражение за претендираното юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки по съществуването на спора.

Ответникът – Директор на дирекция „ОДОП” – редовно призован, представлява се от юрисконсулт П.. Иска от съда да отхвърли жалбата като неоснователна. РА е законосъобразен. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение на насрещната страна. Представя писмени бележки по съществуването на спора.

Административен съд София – град, след като се запозна с представените по делото писмени доказателства и след като обсъди възраженията и доводите на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Основната дейност на „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж. к. М. – 4, Бизнес парк С., сграда 6, е изграждане, поддържане и използване

на обществена мобилна клетъчна мрежа по стандарт GSM с национално покритие и предоставяне на далекосъобщителни услуги чрез нея на територията на цялата страна. Дружеството предоставя пълна гама от телекомуникационни услуги: мобилни, фиксирани и трансфер на данни чрез оперирането на 3G и 4G GSM клетъчна мобилна телекомуникационна мрежа с национално покритие. За осъществяването на своята дейност юридическото лице притежава необходимите регистрации, лицензии и разрешителни, издадени от Комисията за регулиране на съобщенията (КРС). Наименованието на дружеството – жалбоподател до дата 01.03.2022 г. е „Теленор България“ ЕАД.

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 29002924006190 – 020 – 001 от 26.11.2024 г., връчена по електронен път на 02.12.2024 г., изменена със заповеди № Р – 29002924006190 – 020 – 002 от 28.02.2025 г. и № Р - 29002924006190 – 020 – 003 от 25.04.2025 г., издадени от О. К. М., на длъжност началник сектор в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със заповеди № ГДО – 106 / 12.07.2023 г. и № ГДО – 65 / 27.05.2021 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], за установяване на задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК е определен срок за приключване на ревизията до 01.08.2025 г.

В хода на ревизията са връчени две искания за представяване на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) на основание чл. 37, ал. 3 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК. Изискани са действащите общи условия за съответния период, както и копия на реални договори и издадени документи за различните типове обезщетения, справка по месеци за начислени и платени суми на базата на сумата от стандартните за съответната програма / пакет месечни абонаментни вноски и такива на базата на фиксирана сума.

С протоколи са приобщени представените доказателства от „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], в това число справка за начислени, неплатени и платени неустойки през 2019 г., представена при ревизия, приключила с РА № Р – 29002923007610 – 091 – 001 / 06.11.2024 г.

В хода на ревизията органите по приходите са изследвали всички сключени договори между данъчно задълженото лице и неговите клиенти за доставка на мобилни и други услуги, в които фигурират клаузи, съгласно които при предсрочно прекратяване на договора, клиентът дължи неустойки. Установено е, че през всички периоди от обхвата на ревизията „Йеттел България“ ЕАД е осчетоводило неустойки, обезщетения, пропуснати ползи и други подобни компенсации във връзка с неизпълнение на договори от клиенти. Дружеството е предоставило изисканите му справки за начислените от него неустойки и обезщетения за всеки от месеците на 2019 г., в това число за тези, които не са платени и за тези, които са платени. Установено е, че общият размер на начислените и неплатени неустойки за цялата 2019 г. възлиза на 8 137 730. 97 лева, а на платените – в размер на 4 539 883. 75 лева. Неустойките са групирани от дружеството според договорения начин за определяне на размера им. Начислените и неплатени такива, определени на база на сумата от три стандартни за съответната програма / пакет месечни абонаментни такси + пропорционална част от ползваната отстъпка за остатъка от договора възлизат на 4 004 032. 65 лева, а платените – на 2 602 455. 21 лева. Неплатените неустойки, договорени на база фиксирана сума са в размер на 1 056 126. 06 лева, а платените такива възлизат на 557 357. 94 лева. Неплатените неустойки на база отстъпка за закупено устройство са в размер на 3 077 572. 26 лева, а платените такива са в размер на 1 380 070. 60 лева.

В хода на ревизията е установено, че върху така получените приходи жалбоподателят не е начислил ДДС.

Органите по приходите достигат до извод, че в част от разглежданите случаи, дължимата от

клиента неустойка е договорена така, че да позволи на дружеството да получи суми, които са по-високи от тези, които „Йеттел България“ ЕАД щеше да получи, ако договорът не беше прекратен предсрочно. Според органите по приходите, предсрочното прекратяване на договора по инициатива на клиента или по негова вина не променя съществено икономическата същност на отношенията между него и ревизираното дружество „Йеттел България“ ЕАД. Сумата, дължима при неспазване на срока на договора, е възнаграждение за предоставените услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на срока, посочен в договора. Тази сума трябва да се разглежда икономически като част от общата цена за предоставянето на услугите, която е разделена на месечни такси само по отношение на начина на плащане и при нарушаване на срока за плащане става незабавно изискуема в размера, който е предварително договорен. Неустойките, според органите по приходите, неправилно са приемани от дружеството като суми с обезщетителен характер и като такива са били третирани по реда на чл. 26, ал. 2, изр. 2 – ро от ЗДДС. Тези суми не са участвали при формиране на данъчната основа за облагане. Доколкото дължимите плащания са такива във връзка с реално получена услуга, разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. 2 – ро от ЗДДС е неприложима и за тях ДДС е дължим.

Органите по приходите цитират и практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) решения по дело С – 43 / 19 и по дело С – 295 / 17 по аналогични казуси. В тези актове Съдът приема, че сумите, събирани от икономически оператори при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставяне на услуги, предвиждащи спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги, независимо от факта, че не съвпадат с останалите суми, които биха били платени през останалата част от срока за лоялност.

С оспорения РА за осчетоводените и платени неустойки в размер на 4 539 883. 75 лева е начислен ДДС по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС в размер на 756 647. 29 лева. Сумите за всеки месец и по видове договорени неустойки са представени в табличен вид. Начислените лихви за забава са в размер на 530 372. 09 лева.

Съставен е Ревизионен доклад (РД) № Р -29002924006190 – 092 – 001 / 09.09.2025 г., връчен по електронен път на дата 14.08.2025 г. Срещу Ревизионния доклад е подадено писмено възражение, което е отхвърлено като неоснователно.

Издаден е Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред. Постановено е Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с което РА е потвърден изцяло.

В хода на съдебното производство е допусната и назначена съдебно – счетоводна експертиза. Експертизата е изготвена от вещо лице П. Д. К.. Експертизата дава отговор на въпроса: 1) каква е сумата на начислените на „Йеттел България“ ЕАД през периода 01.01.2019 – 31.12.2019 г. и платени от клиентите на дружеството неустойки само на база на сумата от 3 (три) стандартни за съответната програма / пакет месечни абонаментни такси (без пропорционалната част от ползваната отстъпка за остатъка на договора) ?; 2) като се вземат предвид изводите по въпрос 1 и констатациите в РД, каква е сумата на ДДС, начислен от данъчните органи с РА, разграничен за всяка от следните групи неустойки, както следва: 2.1) на база на три стандартни за съответната програма / пакет месечни абонаментни такси; 2.2) на база на фиксирана сума.

Вещото лице посочва, че органите по приходите са приели, че общият размер на начислените и платени неустойки и обезщетения през 2019 г. възлиза на 4 539 883. 75 лева, като върху тази сума е определен дължим ДДС в размер на 756 647. 29 лева, изчислен по метода 20 / 120.

При отговора на въпрос № 1 вещото лице К. посочва, че са ѝ били предоставени електронни справки, извлечени от вътрешните информационни системи на дружеството, съдържащи данни за начислените неустойки по клиенти, договори и периоди през 2019 г., включително – обобщена справка за начислените неустойки през периода; подробна справка за отделните начисления на неустойки, съдържаща информация за вида на неустойката, начислената сума и съответния период.

Според вещото лице при предсрочно прекратяване на договора дружеството начислява неустойки. Те могат да включват различни компоненти в зависимост от условията на съответния договор и тарифен план. Част от начислените неустойки представляват сума, равняваща се на определен брой стандартни месечни абонаментни такси, а друга част представлява възстановяване на пропорционална част от предоставена търговска отстъпка за остатъка от срока на договора.

В РД органите по приходите са разглеждали тези два компонента общо, като са ги включили в категорията „неустойки на база на три стандартни месечни абонаментни такси, включително пропорционална част от възстановяваната отстъпка. Вещото лице е извършило разграничение между двата компонента. След като е извършило разграничение вещото лице е определило размера на неустойките, представляващи единствено сума на база три стандартни месечни абонаментни такси, без включената пропорционална част от отстъпката.

Вещото лице е анализирано предоставената от „Йетел България“ ЕАД обобщена справка, извлечена от информационните системи на дружеството, съдържаща разбивка на начислените и платени неустойки по видове за периода от 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г. Вещото лице е извършило проверка, от която установява, че сборът на двата компонента формира общата сума на начислените и платени неустойки по тази категория за съответния период. От данните в представената справка вещото лице посочва, че е възможно да се установи общият размер на начислените и платени през 2019 г. неустойки, представляващи единствено сума на база три стандартни месечни абонаментни такса. Това е сумата от 1 542 186. 82 лева (посочена в табличен вид на л. 220 от делото).

По отношение на въпрос № 2 вещото лице посочва следното: За целите на анализа вещото лице се е запознало с констатациите на органите по приходите, изложени в РД. В РД органите по приходите са приели, че ДДС е включен в размера на получените суми и поради това са определили размера на данъка по формулата: $ДДС = обща\ сума \times 20 : 120$. При този метод общата сума се разглежда като брутна стойност, включваща данъчната основа и дължимия данък. С оглед на това вещото лице извърши изчисление на данъчната основа и размера на ДДС за отделните видове неустойки въз основа на данните от представената обобщена справка на дружеството, съдържаща разбивка на начислените и платени неустойки по видове за периода 01.01.2019 г. – 31.12.2019 г.

От представените данни се установява, че общият размер на начислените и платени през 2019 г. неустойки на база на три стандартни месечни абонаментни такси възлиза на 1 542 186. 82 лева. Данъчната основа = $1\ 542\ 186.82 \times 100 : 120 = 1\ 285\ 155.68$ лева. Данък върху добавената стойност (ДДС) = $1\ 542\ 186.82 \times 20 : 120 = 257\ 031.14$ лева.

Неустойките, начислени на база на фиксирани суми, общият размер възлиза на 557 357. 94 лева. Данъчната основа = $557\ 357.94 \times 100 : 120 = 464\ 464.95$ лева. Данък върху добавената стойност (ДДС) = $557\ 357.94 \times 20 : 120 = 92\ 892.99$ лева.

Заклучението на вещото лице К. е прието в открито съдебно заседание на дата 07.04.2026 г.

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

Жалбата до АССГ е подадена в срок и от лице, което е адресат на административния акт, поради което е допустима. Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция

„ОДОП“ при ЦУ на НАП е връчено на дата 26.11.2025 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на дата 08.12.2025 г. Спазен е 14 – дневния преклузивен срок за съдебно обжалване. По делото е заплатена държавна такса в размер на 50. 00 лева.

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

По делото е приложена Заповед № ГДО – 106 / 12.07.2023 г. с която директорът на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, упълномощава О. К. М. – началник сектор в отдел „Контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл. 113 от ДОПК. По делото е приложена и Заповед № ГДО – 65 / 27.05.2021 г., издадена на основание чл. 7, ал. 3 от ЗНАП от директор на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”, по силата на която органите по приходите, определени да възлагат ревизии съгласно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, могат да упражняват правомощия по чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

Ревизията е била възложена със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 29002924006190 – 020 – 001 / 26.11.2024 г., издадена от О. К. М. – началник сектор в отдел „Контрол” в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители”. Тази заповед е била връчена електронно на дата 02.12.2024 г. Издадена е Заповед за изменение на ЗВР № Р – 29002924006190 – 020 – 002 / 28.02.2025 г., връчена електронно на дата 05.03.2025 г. Издадена е Заповед за изменение на ЗВР № Р – 29002924006190 – 020 – 003 / 25.04.2025 г., връчена електронно на дата 30.04.2025 г., като срокът на ревизията е удължен до дата 01.08.2025 г.

Ревизионният доклад е подписан електронно от: К. Е. Г. на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 43031bdc1f658c40 на дата: 14.08.2025 г.; М. К. Д. на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 6b2f915348a5477b на дата: 14.08.2025 г. и от И. Б. Г. на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 59b203e11746a276 на дата 14.08.2025 г. Ревизионният доклад е връчен електронно на дата 14.08.2025 г.

Видно от приложеното копие на оспорения пред съда РА, същият е подписан с електронен подпис. Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията, е подписан електронно. Подписан е от О. К. М. – орган, възложил ревизията, със сертификат № 37c426bc177a2985 на дата 09.09.2025 г. и от К. Е. Г. на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 43031bdc1f658c40 на дата 09.09.2025 г.

Представените писмени и веществени доказателства, удостоверяват наличието на квалифициран електронен подпис на издателите на акта. Информационната система „Контрол“ е софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП, разработено и внедрено по силата на сключен договор в изпълнение на проект „Надграждане на системата за управление на приходите чрез разработване на софтуерно приложение за целите на контролната дейност в НАП – информационна система „Контрол“ по договор с УО на ОПАК № 10 – 31 – 3С от 03.02.2011 г. Одобреното задание за разработка и развитие на ИС „Контрол“ е съгласно изискванията на Закона за електронното управление (ЗЕУ), Закона за киберсигурност (ЗК) и Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност (ЗУФСЗНС). Информационната система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самият подпис, като използва системното време на сървъра на приложението.

Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Според чл. 3, т. 12 от Регламент № 910 / 2014, за да може един електронен подпис

да се счита за „квалифициран електронен подпис”, той трябва да отговаря на три кумулативни изисквания – да е „усъвършенстван електронен подпис”, който съгласно чл. 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от същия; да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис”, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент; да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис” по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910 / 2014. Съгласно тази разпоредба за това е необходимо въпросното удостоверение да бъде издадено от „доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги” и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към регламента (т. 43 от Решение на СЕС от 20 октомври 2022 г. по дело С – 362 / 21, Е.).

По делото са приложени удостоверения за валидност на КЕП. Съдът намира, че издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП, при съобразяване на тълкуването, осъществено от СЕС по дело С – 362 / 21, Е..

В тази връзка настоящият състав приема, че оспореният РА е издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в рамките на законоустановените срокове, в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа изискуемите реквизити по чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

Относно приложението на материалния закон

Предметът на спора в настоящото производство е ограничен до законосъобразността на ревизионния акт в частта, с която на жалбоподателя са установени допълнителни задължения за ДДС върху два вида суми, начислени при предсрочно прекратяване на договори с клиенти, а именно: неустойки, определени на база до три стандартни месечни абонаментни такси, и неустойки, определени като фиксирана сума.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в частта относно начислен ДДС в размер на 257 031. 14 лв. върху неустойки на база до три стандартни месечни абонаментни такси, както и в частта относно начислен ДДС в размер на 92 892. 99 лв. върху неустойки, определени като фиксирана сума, ведно със съответните лихви за забава. Посочените размери съответстват на приетото по делото заключение на съдебно-счетоводната експертиза. Над тази оспорена част ревизионният акт не е предмет на съдебен контрол в настоящото производство.

Между страните не е налице спор относно основните факти, релевантни за решаване на поставения материалноправен въпрос. Спорът е по правната квалификация на процесните плащания за целите на ЗДДС, и по-конкретно — дали те представляват възнаграждение, получено или дължимо във връзка с облагаема доставка, или са неустойки с обезщетителен характер по смисъла на чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС (в редакцията към ревизирия период) данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Изречение второ на тази разпоредба гласи, че не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Съгласно разпоредбата на чл. 84 от ППЗДДС 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. От друга страна, съгласно чл. 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС подлежи на облагане с ДДС „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчно задължено лице, действащо в това си качество“.

От систематичното място и съдържанието на тази разпоредба следва, че определящо значение има не наименованието, което страните са дали на съответното плащане, а неговото съдържание в

рамките на конкретното правоотношение. Една сума може да бъде наречена „неустойка“, но ако по същността си представлява насрещна престация за доставка на услуга, тя трябва да участва в данъчната основа. Обратно, когато сумата се дължи не като цена за предоставена или предоставяема услуга, а като последица от неизпълнение или предсрочно прекратяване на договора, без достатъчно пряка връзка с индивидуализируема доставка, тя запазва обезщетителния си характер.

Този подход съответства и на практиката на Съда на Европейския съюз. Съгласно трайната практика на СЕС доставка на услуги е извършена възмездно само когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Необходимо е да е налице пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация.

В решенията си по дела С-295/17, МЕО, и С-43/19, V. P., СЕС приема, че определени суми, начислявани при предсрочно прекратяване на договори за електронни съобщителни услуги със срок на обвързаност, могат да представляват възнаграждение за възмездна доставка на услуги. Тези съдебни решения обаче не въвеждат общо правило, че всяка неустойка при предсрочно прекратяване на договор с мобилен оператор е облагаема с ДДС. Те изискват конкретна преценка на правоотношението и на функцията на спорната сума.

По дело С-295/17, МЕО, Съдът на ЕС приема, че предварително определена сума, получавана при предсрочно прекратяване на договор с минимален срок на обвързаност, подлежи на облагане с ДДС, когато съответства на сумата, която операторът би получил през останалата част от този срок, ако договорът не беше прекратен. При такава хипотеза резултатът за доставчика е сходен с резултата при продължаване на договора: доставчикът получава договорения минимален приход, а сумата по прекратяването функционира като заместител на оставащото възнаграждение.

По дело С-43/19, V. P., СЕС доразвива този критерий, като приема, че облагаемост не е изключена само защото сумата не съвпада автоматично с всички оставащи месечни плащания. В това решение обаче Съдът поставя акцент върху обстоятелството, че сумите са свързани със срок на лоялност, уговорен в замяна на предоставени изгодни търговски условия; че размерът им е пропорционален на предоставеното на клиента предимство, идентифицирано и количествено определено в договора; както и че от икономическа гледна точка изпълняват функцията да гарантират на оператора минимално договорно възнаграждение за предоставената услуга. Следователно решаващият критерий не е само дали сумата е платима при прекратяване, нито единствено дали съвпада с всички оставащи месечни плащания, а дали тя представлява част от цената на услугата, която клиентът се е задължил да заплати в рамките на договорното правоотношение.

Настоящият случай трябва да бъде преценен именно през този критерий. Приложимостта на решенията МЕО и V. P. не се изключва формално поради различие в националната уредба или поради това, че спорните суми са наречени „неустойки“. Тези решения са релевантни като критерий за преценка и са приложими, ако по конкретното дело се установи, че паричната престация е платена или дължима за получена облагаема доставка. Прилагането на този критерий към установените по делото факти обаче води до извод, че двете спорни групи суми не могат да бъдат квалифицирани като възнаграждение за облагаема доставка.

Относно неустойки на база 3 – месечни абонаментни вноски

Не е спорно по делото, че „Йеттел България“ ЕАД е сключила спогодба с Комисията за защита на потребителите. Тя е влязла в сила от дата 15.01.2018 г. и е пораждала правно действие и през целия ревизиран период за установяване на задължения за данък върху добавената стойност

(ДДС), т. е. от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г.

На първо място, по отношение на неустойките, определени на база до три стандартни месечни абонаментни такси, трябва да се отчете, че през ревизирия период вече не са били приложими клаузите, при които при предсрочно прекратяване клиентът е длъжал всички месечни такси до края на срока на договора. След 15.01.2018 г. неустойката е ограничена до максимум три стандартни месечни абонаментни такси. Това ограничение не е самостоятелно решаващо за данъчното третиране на сумата, доколкото съгласно практиката на СЕС облагаемостта не се изключва единствено поради това, че сумата не съвпада с всички оставащи месечни плащания. То обаче е едно от обстоятелствата, които следва да бъдат съобразени при преценката на функцията на спорната сума. Ограничението показва, че сумата не е конструирана като заместител на пълното оставащо договорно възнаграждение. Видно от заключението на съдебно-счетоводната експертиза и от материалите по делото, оспореният тримесечен компонент е отделен от пропорционалния компонент за ползвана отстъпка. За тримесечния компонент в ревизионния акт и в потвърдителното решение на директора на дирекция „ОДОП“ не е посочено и не е установено той да представлява възстановяване на конкретно предоставено и количествено определено предимство по смисъла на практиката на СЕС. При липса на такова установяване не може да се приеме, че е налице функционалната характеристика, която СЕС е приел за решаваща при квалифицирането на подобни плащания като възнаграждение за доставка.

При предсрочно прекратяване на договора самият факт, че достъпът до услугата се преустановява, не е достатъчен сам по себе си да изключи наличие на облагаема доставка по смисъла на практиката на СЕС. Релевантна за спора е преценката дали спорната сума, дължима при прекратяването, представлява действителната равностойност на вече предоставено право на достъп или минимално договорно възнаграждение за услугата. От установените по делото факти такъв извод не следва. Спорната между страните сума не замества оставащото договорно възнаграждение, не е обвързана с реалното индивидуално месечно възнаграждение на конкретния клиент и в оспорената част не представлява възстановяване на конкретно предоставено и количествено определено търговско предимство.

От значение е не дали след прекратяването се дължи определена сума, а дали тази сума е дължима като действителна равностойност на предоставена услуга, на предоставено право на достъп или като минимално договорно възнаграждение за услугата. В случая процесната неустойка до три стандартни месечни такси се дължи поради прекратяването и като последица от него, но не е установена като плащане, което представлява насрещна престация за конкретна индивидуализируема доставка. Тя не възстановява договора в икономическо отношение така, сякаш същият е изпълнен до края на договорения срок, нито е доказано, че отразява стойността на конкретно предоставено на клиента предимство.

На второ място, базата за изчисляване на тази неустойка е *стандартната месечна абонаментна такса* за съответната програма или пакет, а не действителното *индивидуално* възнаграждение, което конкретният клиент би заплащал по договора. Видно от установеното по делото, стандартната месечна абонаментна вноска е възнаграждението, което се дължи за съответния план в общия случай, като не включва предоставени на клиента отстъпки или промоционални условия, които формират реално дължимото месечно възнаграждение от конкретния клиент. Това обстоятелство не е самостоятелно решаващо, но следва да бъде съобразено при преценката дали процесната сума има характер на възнаграждение за доставка.

Ако една сума се претендира като възнаграждение за доставка, тя следва да бъде съотносима към конкретната престация и към конкретната насрещна цена по правоотношението. Когато, както е установено по делото, размерът на процесната сума се определя чрез стандартната такса за

съответния план, а не чрез реално договореното и дължимо месечно възнаграждение на конкретния клиент, връзката между сумата и индивидуалната насрещна престация по конкретното правоотношение не е установена от доказателствата по делото. При това положение, за да се приеме, че сумата е възнаграждение за доставка, следва да е установено по какъв начин именно тази стандартна такса отразява действителната равностойност на конкретно предоставената услуга, на предоставеното на клиента право на достъп или на минималното договорно възнаграждение по съответния договор.

На трето място, съществено значение има направеното по делото разграничение между неустойката до три стандартни месечни абонаментни такси и отделния компонент, свързан с възстановяване на част от ползваната стойност на отстъпките. От заключението на съдебно-счетоводната експертиза се установява, че вещото лице е отделило сумите, представляващи единствено неустойки на база три стандартни месечни абонаментни такси, от пропорционалната част от ползваната отстъпка за остатъка на договора. Именно за тази отделена сума съдебно-счетоводната експертиза е посочила съответстващия размер на начисления с ревизионния акт ДДС — 257 031. 14 лв.

Това разграничение е съществено не само счетоводно-икономически, но и материалноправно. Когато определено плащане е обвързано с възстановяване на конкретно предоставено и количествено определено предимство, то може да бъде анализирано различно от гледна точка на практиката по *V. P.*. В настоящото производство обаче предмет на оспорване е именно компонентът на неустойката, определен на база до три стандартни месечни такси, без пропорционалната част от ползваната отстъпка.

За разлика от хипотезата по *V. P.*, за този компонент не е установено той да представлява възстановяване на конкретно предоставено на клиента предимство, идентифицирано и количествено определено в договора, нито да е изчислен така, че да гарантира на оператора минимално договорно възнаграждение за предоставената услуга. В този смисъл оспореният компонент не е именно онази част от начисленията, която би могла да бъде съпоставена с плащане за възстановяване на конкретно предоставена отстъпка или друго търговско предимство, разглеждано в практиката на СЕС. Наличието на отделен компонент за възстановяване на ползвана отстъпка не обосновава автоматично извод, че и самостоятелно отделеният тримесечен компонент има същата икономическа функция.

При тези данни не може да се приеме, че спорните суми имат същата функция като разглежданите в решенията *МЕО* и *V. P.* плащания. Те не гарантират на оператора получаване на договорения приход за оставащия срок; не са доказани като действителна равностойност на вече предоставено право на достъп; не са изчислени въз основа на реалното индивидуално възнаграждение на конкретния клиент; и в оспорената част не са установени като възстановяване на конкретно предоставена и количествено определена отстъпка. При съвкупната им преценка тези обстоятелства не позволяват извод за наличие на достатъчно пряка връзка между тези плащания и облагаема доставка на услуга.

В допълнение трябва да се посочи, че в самия Ревизионен доклад е посочено следното: „За увеличаването на покритието и подобряването на качеството на мрежата, както и в следствие на голямата конкуренция в телеком сферата и нуждата от предоставяне на нови дигитални услуги, дружеството е принудено да подменя съществуващото мрежово оборудване и да търси технологични решения“. (с. 17 от РД)

Въпросните суми за неустойки са насочени към обезщетяване на разходите и вредите от предсрочно прекратяване на договорите за телекомуникационни услуги. Дружеството е осъществило определен обем инвестиции, които до определена степен са обезпечени от

предвидените за предсрочно прекратяване на договорите неустойки.

Неустойките, които се начисляват при предсрочно прекратяване на договори с продължително изпълнение, са предмет на задължителна практика на ВКС, установена с Тълкувателно решение № 7 от 2013 г. на ОСГТК на ВКС. Според това тълкувателно решение, неустойките, които са уговорени между страните и които се начисляват за обезщетяване на вредите от неизпълнение на договор при неговото разваляне представляват „неустойки за разваляне“, т. е. същите имат характер на компенсаторни неустойки.

Основателни са аргументите, изложени от жалбоподателя, че доводите и мотивите на органите по приходите се отнасят до клаузи, които са пораждали правно действие до дата 15.01.2018 г. (т. е. преди ревизирия период). Тези клаузи последователно са приемани за нищожни от съдебната практика и Комисията за защита на потребителите (КЗП). Промяната в посочените клаузи е направена като следствие от сключена спогодба с КЗП и е в сила от дата 15.01.2018 г., включително и през целия ревизиран период. Действително, след дата 15.01.2018 г. въпросните неустойки започват да се определят на база сумата от всички стандартни за съответната програма / пакет месечни абонаментни вноски за периода от прекратяването до датата на изтичане на договора, като максималният размер на неустойките не може да надвишава трикратния размер на стандартните месечни абонаментни вноски. Стандартната месечна абонаментна вноска за съответната програма / пакет е месечното възнаграждение, което се дължи за съответния план в общия случай и не включва предоставени на клиента отстъпки или прилагани към съответния договор промоционални условия, които формират действителното дължимо месечно възнаграждение от съответния клиент.

На отделно основание, в допълнение към тази неустойка, потребителят дължи и възстановяване на част от ползваната стойност на отстъпките от абонаментните планове, съответстваща на разликата между стандартната месечна абонаментна вноска и промоционалната месечна абонаментна вноска, ползвана в периода от началото на договора до неговото предсрочно прекратяване, умножена по периода на оставащите месеци до изтичане на договора и разделена на целия период на договора.

Посоченото дотук е достатъчно да формира извода, че органите по приходите неправилно са включили тримесечните суми в данъчната основа и са начислили ДДС върху тях. В тази част ревизионният акт е издаден при неправилно приложение на материалния закон и следва да бъде отменен, ведно със съответно начислените лихви за забава. Независимо от това трябва да се посочи и следното:

Относно сходството на фактите по делото с преюдициалните запитвания

Вече беше посочено, че в основата на мотивите на оспорения Ревизионен акт са поставени две решения на СЕС по преюдициални запитвания (Решение от 11.06.2020 г. по дело С – 43 / 19 V. П. и Решение от 22.11.2018 г. по дело С – 295 / 17 MEO - S. de C. e M. SA). Това обуславя необходимостта фактите по тези две дела да се съпоставят с фактите по настоящото дело. Само при установяване на сходство по фактите тълкуването на определени разпоредби, осъществено от Съда на ЕС, може да се привлече и използва по настоящото дело.

В конкретния случай посочените в РА актове на СЕС (Решение от 11.06.2020 г. по дело С – 43 / 19 V. П. и Решение от 22.11.2018 г. по дело С – 295 / 17 MEO - Servizos de C. e M. SA) нито в мотивите, нито в диспозитивната си част, подкрепят разпоредителната част на РА и мотивите за неговото издаване. Не е налице сходство на фактите. Това е така по следните съображения:

Трябва да бъде посочено, че националното право на П. не съдържа разпоредба (материална данъчна норма), която изрично да предвижда, че „всякакви неустойки“ трябва да бъдат изключени от данъчната основа на облагаемите доставки или че те „не са считат за

възнаграждение за доставка“. Българското данъчно право, от своя страна, съдържа ясна и изрична разпоредба в ЗДДС, която изключва неустойките от данъчната основа. Не е допустимо, под предлог, че се прилагат разпоредби на Директивата за ДДС, да се постигне резултат, който е изключен от самия текст на националния закон. В случая това е текстът на чл. 26, ал. 2, изр. 2 – ро от ЗДДС. Този подход представлява тълкуване *contra legem* спрямо българското национално законодателство.

Решението на СЕС по дело С – 43 / 19 V, се отнася до третирането на дължими суми и плащания във връзка с ползвани бюджетни предимства и отстъпки (а не за неустойки за разваляне на договор, в размер на определен брой месечни такси). Това решение по дело С – 43 / 19 V. е постановено в контекста на специфични разпоредби на португалския Декрет – закон № 56 / 2010. Съгласно член 1 от Декрет – закон № 56 / 2010: „Настоящият акт определя ограничения за събиране на суми за доставката на услугата по деблокиране на оборудване, предназначено за достъп до електронни съобщителни услуги, както и за прекратяването на договора в срока на лоялност, като гарантира правата на ползвателите на електронни съобщения и насърчава по-добрата конкуренция в този сектор“ (разпоредбата е описана в точка 15 от Решение на СЕС по дело С – 43 / 19 V).

Съгласно чл. 2, параграфи 2 и 3 от посочения декрет – закон на П., 2. „В срока на лоялност е забранено получаването на каквато и да било насрещна престация на основание прекратяване на договора и деблокиране на оборудване в размер по-голям от а) 100 % от стойността на оборудването към датата на придобиването му или предоставянето му във владение без намалението, отстъпката или субсидията за първите шест месеца от този период, след приспадане на вече платената от абоната сума, както и на евентуално вземане на потребителя към оператора на мобилни съобщения;

б) 80 % от стойността на оборудването към датата на придобиването му или предоставянето му във владение без намалението, отстъпката или субсидията след първите шест месеца от този период, след приспадане на вече платената от абоната сума, както и на евентуално вземане на потребителя към оператора на мобилни съобщения;

с) 50 % от стойността на оборудването към датата на придобиването му или предоставянето му във владение без каквото и да било намаление, отстъпка или субсидия през последната година от срока на лоялност, след приспадане на вече платената от абоната сума, както и на евентуално вземане на потребителя към оператора на мобилни съобщения.

3. Забранява се получаването на каквато и да било насрещна престация, по – голяма от посочените в предходния параграф, като неустойка или компенсация за развалянето на договора в срока на лоялност.“ (разпоредбата е описана в точка 16 от Решение на СЕС по дело С – 43 / 19 V).

По отношение на дело С – 295 / 17, *MEO - S. de C. e M. SA*, то се отнася до случаи, в които договорните условия са предвиждали, че при предсрочно прекратяване на договора, получателят по доставката продължава да дължи на доставчика *всички вноски* до края на срока на договора, така че доставчикът получава същата престация, която би получил, ако договорът не беше прекратен. Фактите, по отношение на настоящото дело са различни. Видно от установеното в хода на ревизията неустойките, които се дължат по договори между „Йеттел България“ ЕАД и потребителите, са в размер на не повече от три месечни такси и не са равни на всички вноски до края на срока на договора. Неустойките са насочени към обезщетяване на предварително оценените вреди от предсрочно прекратяване на договорите и във всички случаи „Йеттел България“ ЕАД не получава същата престация, която би получил, ако договорът не беше прекратен.

В обобщение: не е налице сходство на фактите между настоящия случай и Решение по дело С –

295 / 17, *MEO - S. de C. e M. SA.*

В този смисъл основателни са аргументите на жалбоподателя, че е налице разлика спрямо ситуацията, разглеждана в дела С – 295 / 17 и С – 43 / 19. Прекратяването на договорите на Йеттел променя икономическата реалност на отношенията между оператора и неговия клиент. Дължимите от клиентите на Йеттел неустойки не биха могли да се разглеждат икономически като част от общата цена за предоставянето на услугите. Тази обща цена е разделена на месечни такси само по отношение на начина на плащане. Плащането на договорените неустойки в нито една хипотеза не осигурява на Йеттел получаване на същата сума, която операторът би получил при липса на прекратяване на договора.

Липсва връзка между сумите по неустойката и задължение на оператора да предостави договорените услуги. Тези суми са единствено обезщетение за вредите на оператора от предсрочното прекратяване, т. е. договорно определена компенсация, която се дължи след прекратяването и именно поради това прекратяване. Сумите на неустойките в договорите на Йеттел, ограничени до три месечни такси, не са пропорционални на остойностените предимства, предоставени на клиентите.

Трябва да се вземе предвид, че в дело С – 43 / 19 съгласно националното законодателство (в случая португалското) „сумата, дължима при неспазване на срока на лоялност, се изчислява пропорционално на изтеклата част от срока на лоялност, въз основа на предимствата, предоставени на клиента по силата на договора, които се идентифицират и определят количествено в него“ (Решение на СЕС по дело С – 43 / 19 V, пар. 20).

Неустойките в този случай се изчисляват по формула, определена с договора. Тези суми не могат да надвишават разходите, направени от доставчика на услуги в рамките на експлоатацията на тези услуги, и трябва да бъдат пропорционални на предимството, предоставено на клиента, което е идентифицирано и количествено установено в сключения с този доставчик договор.

В договорите на Йеттел не е налице изчисление на разходите за предоставяне на услугите, нито съпоставка на неустойките с тези разходи и с предоставените отстъпки. Липсва икономически подход на оператора при определяне сумата на неустойката, което е основният довод на СЕС за облагаемост на въпросните суми.

Икономическият подход на оператора при определяне цената на услугата, т. е. установяване размер на неустойките, съответстващ на възстановяване на определена част от разходите по предоставяне на услугите, е основният довод на СЕС за облагаемост на въпросните суми. Тези изводи на СЕС обаче не са приложими в случая.

В Решение по дело С – 295 / 17 на СЕС е посочено, че данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, която доставчикът на услуги е получил или следва да получи от своя клиент (т. 54). От друга страна обаче, в т. 57 от това решение е посочено, че чл. 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС 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 – обстоятелство, което запитващата юрисдикция трябва да провери, трябва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това подлежи на облагане с този данък.

В Решение по дело С – 43 / 19 се дава отговор на въпроса, дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че сумите, събирани от икономически оператор при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставка на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски

условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба. В т. 31 от решението е посочено, че доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази разпоредба само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност. В т. 47 е посочено, че сумата, дължима за неспазване на срока на лоялност, е сходна с обезщетение за претърпените от дружеството вреди, на първо място, трябва да се отбележи, че този довод е в разрез с реалността на разглеждането в главното производство национално право, доколкото съгласно това право, което трябва да се провери от запитващата юрисдикция, операторът не е в състояние да възложи на клиента плащането на суми като обезщетение за вреди или като компенсация при предсрочно прекратяване на договора.

Относно прякото приложение на Директива 2006 / 112 / ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност и тълкуването на тази разпоредба от СЕС

През ревизирания период, който е от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., третирането на неустойките за целите на облагане с ДДС в националното (българското) законодателство е регламентирано от разпоредбите на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС и чл. 84 от ППЗДДС.

Разпоредбата на чл. 26 от ЗДДС предвижда и установява данъчната основа за целите на облагане с ДДС на доставките на стоки и услуги, и посочва кои суми се считат за възнаграждение за облагаеми доставки и кои нямат такъв характер, поради което се изключват от данъчната основа. Алинето втора на чл. 26 от ЗДДС изключва от данъчната основа неустойките и лихвите с характер на обезщетение.

Спрямо фактите по настоящото дело не се наблюдава директен ефект и не са налице предпоставки за пряко прилагане на директивите спрямо частноправни субекти. Видовете актове, които издават институциите на ЕС, и техните правни последици за държавите – членки, за нейните органи и за частноправните субекти са уредени в разпоредбата на чл. 288 от ДФЕС (която е идентична с преди това действалата разпоредба на чл. 249 от Договора за Европейска общност). Директивите са адресирани само до държавите членки. Те създават задължение само за органите на държавите членки да постигнат с национални правни средства в рамките на конституционния си ред резултатите, които се целят с директивата. Директивите се транспонират (въвеждат) в националното право чрез закон, за разлика от регламентите. В подкрепа на това може да се посочи и вече формирана практика на ВАС. В нея е посочено, че директивата създава възможност за пряко позоваване само за частните субекти, но не и за държавата, ако не е налице точното ѝ транспониране, за разлика от регламентите, които имат пряко приложение за всички субекти (Решение № 8474 от 13.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 11034 / 2012 г., Определение № 1725 от 03.02.2012 г. на ВАС по адм. д. № 1241 / 2012 г., 5 чл. с – в и други).

Според практиката на СЕС Директивите (включително и Директива 2006 / 112 / ЕО) нямат пряко приложение. Въз основа на тях не могат да бъдат обосновавани задължения на частноправните субекти, както в случая е „Йетгел България“ ЕАД. Не е допустимо противопоставянето на норми на директивите по отношение на частноправен субект. Разпоредба на директива, която не е транспонирана в правния ред на държава – членка (или е транспонирана погрешно) не може да доведе до установяване на задължения на частноправен субект.

Според Съда на ЕС, самата идея публични органи да се позовават на норми на директива, за да обосноват задължения или отговорност на частноправни субекти (лица), е противна на принципа на правна сигурност (в този смисъл Решение от 5 юли 2007 г. по дело С – 321 / 05, К., т. 42 и

други).

Държава – членка, която не е въвела в законодателството си навреме или точно такива норми, не би могла да противопостави правилата на директивата на частноправния субект, за да обоснове негови задължения или отговорност, които не са въведени в националното ѝ законодателство. В тази връзка е несъмнено, че държава – членка или нейни публични органи не биха могли да се позоват на директен ефект на директива по отношение на частноправен субект. Т. по същество е позоваването в РА на разпоредбата на чл. 2 от Директивата на ДДС. (в този смисъл Решение от 8 октомври 1987 по дело 80 / 86 К. N., точка 9 и точка 10)

По съществото на спора, въпросът е дали правилото, че неустойките участват във формирането на данъчната основа, върху която се начислява ДДС, има директен ефект, или спрямо него се прилага задължението за „съответстващо тълкуване“, както и дали прилагането на двата института – на директния и на недиректния ефект - може да доведе при обстоятелствата по настоящото дело до сходен резултат (в този смисъл Решение от 15 март 2018 г., *N. E. P. P. C. and S.* (C – 470 / 16, EU:C:2018:185, т. 52 и 58).

Принципът на съответстващото тълкуване (като произведен на принципа на лоялното сътрудничество по чл. 4, ал. 3, параграф 3 от Договора за ЕС), в конкретния случай е неприложим. Практиката на Съда на ЕС е тълкувателен способ за изясняване на точното съдържание, по настоящия казус, на разпоредба от вторичното право на ЕС без директен ефект, която не може валидно да възложи задължение на частноправен субект, когато националният закон не го възлага.

Общото задължение за съответстващо тълкуване (*непряк ефект*) е изведено ясно в постоянната практика на СЕС (Решения от 10 април 1984 г., *Von C. and K.* (14/83, EU:C:1984:153, т. 26) и от 5 октомври 2004 г. *P.* и др. (C – 397 / 01 – C – 403 / 01, EU:C:2004:584, т. 11-119). Съгласно тази практика това задължение „е присъщо за системата на Договора (в широк смисъл учредителните договори), тъй като дава възможност на националните юрисдикции в рамките на своята компетентност да осигурят пълната ефикасност на общностното право“.

Няма ясна и категорична граница между съответстващото тълкуване (*непряк ефект*) и директния ефект. Би било въпрос на субективно възприятие (или по – скоро деклариране), за това кога националният съдия все още „тълкува строго“ националното правило, за да гарантира неговото съответствие с разпоредба от правото на ЕС, или пряко прилага разпоредба от правото на ЕС по делото.

Когато националният съд трябва да осъществи т. нар. „съответстващо тълкуване“, то това означава да се тълкува националният закон, доколкото е възможно, в светлината на целите на правото на ЕС. Принципът на съответстващото тълкуване е приложим единствено в случаите на точно въведено правило при упражняване от страна на частноправните субекти, каквото е дружеството, на субективни права. С оглед установената от правото на ЕС забрана за *обратен директен ефект* на директивите (т. е. установяването с техни разпоредби на задължения за частноправните субекти, в това число данъчни), при неточно въвеждане в националния закон на хармонизиращо правило от правото на ЕС, което установява юридическо задължение, държавата членка не може да приложи спрямо частноправни субекти хармонизиращата норма нито директно, нито при условията на съответстващото ѝ тълкуване (в условията на недиректен ефект).

Директивите установяват задължения за държавите членки да въведат точно и в срок правилата им, за да бъде постигнат хармонизиращият им ефект на национално ниво. По отношение на облагането с ДДС, основната цел е да бъде защитен неутралният характер на данъка. Това обаче не означава, че директивите могат валидно да възлагат задължения на частноправните субекти –

нито в хипотезата на директната им приложимост, нито в хипотезата на приложение на принципа на съответстващото им тълкуване.

Решенията на СЕС по приложение на актовете на ЕС също нямат обвързваща сила, призната на т. нар. обвързващи прецеденти (*binding precedents*) в англосаксонската правна система и по-специално на тази част от съдебните решения, които доктрината и практиката определят като *ratio decidendi* (правилото, което изрично или имплицитно е засегнато от съдията като необходима стъпка за достигане до неговото заключение в светлината на възприетата от него аргументация), за да имат качеството „източник на правото“ и да бъдат сочени като позитивноправно основание за издаване на оспорения РА. С решенията си СЕС не решава правния спор по същество и не въвежда общовалидно правило за поведение, а чрез обсъждане на фактите предоставя на националните юрисдикции или административни органи тълкуване на разпоредби от актовете на европейските институции. Тези решения са задължителни при тълкуване на транспониращи национални правни норми само в случаите, когато националните правила въвеждат точно и в срок хармонизиращата тълкувана от СЕС норма.

Принципът за съответстващо на директивите тълкуване на националното право има определени ограничения. Така задължението на националния съд да се позовава на съдържанието на директива при тълкуване и прилагане на релевантните норми на вътрешното право, се ограничава от общите принципи на правото и не може да служи за основа на тълкуване *contra legem* на националното право (в този смисъл Решение от 15 април 2008 г. по дело *I*, С – 268 / 06, Сборник, с. I – 2483, точка 100 и Решение по дело *A* и др., точка 199; както и Решение на СЕС от 24 януари 2012 г. по дело С – 282 / 10 (*M. D.*) и Решение от 15 януари 2014 по дело С – 176 / 12, т. 40 (*AMS*)).

В обобщение: Тълкуването на националния закон в съответствие с целите на директиви на ЕС, не може да води до нарушаване на основните принципи на правото на ЕС. Не може да се нарушава принципът на правна сигурност и на законност. Тълкуването в съответствие с целите на директивата не може да води до тълкуване на националната правна норма *contra legem*. В частност, националният съд не може под предлог, че прилага тълкуване на националната правна норма в съответствие с директива на ЕС, да постигне незаконен резултат, който да се изразява в противоречие на самия текст на националния закон (в този смисъл Решение по дело *OSA*, т. 45, Решение по дело *A. de mediation sociale*, т. 39, решение по дело *M. D.*, т. 25 и др.)

Правилото за забрана за тълкуване *contra legem* изключва ситуация, при която напълно ясно формулирана разпоредба на националния закон се тълкува напълно превратно или се пренебрегва, под предлог да се осигури постигането на резултат, предвиден в директива.

Следователно налице е несъответствие между правните понятия по смисъла на Директива 2006 / 112, от една страна, и тези във вътрешното законодателство, от друга, използвани при определяне на съдържанието и обхвата на това, какво се счита за възнаграждение за получена доставка и какво не се счита за такова. Според националното право плащането на неустойки (с ясно изразен характер на обезщетение) не може да се приеме за възнаграждение по доставка, което участва във формирането на данъчната основа, върху която се начислява ДДС. (чл. 26, ал. 2, изр. 1 – во и изр. 2 – ро, вр. чл. 26, ал. 1 от ЗДДС).

Относно нарушаване на принципите на правна сигурност и оправдани правни очаквания

Органите на НАП не са изпълнили задълженията си по чл. 3, ал. 1, т. 1 от ЗНАП, съгласно който НАП обслужва данъкоплатците, осигурителите, осигурените и самоосигуряващите се лица, като им осигурява необходимата информация, дава разяснения по правата и задълженията им. Доколкото като регистрирано по ЗДДС лице дружеството администрира публични задължения за косвен данък, нарушаването на задължението за своевременно разяснение на задълженията му е довело до издаването на РА в условията на превратно упражняване на власт. Данъкът върху

добавената стойност е косвен данък, възложен само като дейности по неговото администриране на доставчиците на стоки и услуги. През целия данъчен период органите по приходите са знаели, че за тези неустойки не се начислява ДДС. Към настоящия момент дружеството вече не може да прехвърли данъчната тежест на действителните носители, а именно – на крайните потребители, които са прекратили своите договори. Така за дружеството косвеният данък придобива значението на пряк данък.

Липсата на отправени покани до жалбоподателя за корекция на декларираните доставки, поради неправилно данъчно третиране на същите като неустойки, по които не трябва да се начислява ДДС, несъмнено е създало и формирало у жалбоподателя разбирането за правилното деклариране на тези доставки. С издаването на РА са нарушени основните принципи на правото на ЕС, а именно тези на правна сигурност и на легитимните (оправданите) правни очаквания.

Посоченият по – горе принцип на правна сигурност е общ принцип на правото на Съюза. Той предполага и изисква правната уредба да бъде ясна и точна, а прилагането ѝ да бъде предвидимо за засегнатите лица (С-566/17, Определение от 8 ноември 2007 г. по дело *F. M. и С.*, С-421/06, точка 56; *Решение от 21 юли 2011 г. по дело А. Т./Комисия*, С-194/09 Р, точка 71).

Освен общ, правната сигурност е и основен (фундаментален) принцип, изведен в практиката на Съда на ЕС. Тя (най – общо) изисква разпоредбите на нормативните актове да са ясни и предвидими и да не се променят ретроактивно. Правната сигурност предполага три изисквания към държавната власт: 1. Да осигури яснота и предвидимост на нормативната уредба; 2. Нормативните актове да влизат в сила с приложението на подходящ *vacatio legis* (ретроактивното действие на нормативната уредба трябва да се разглежда като изключение). 3. Нормативната уредба да бъде съгласувана.

Появата на принципа на правната сигурност в практиката на Съда на ЕО неизменно се свързва с произнасянето по съединени дела 42 / 59 и 49 / 59, S. (С. 42 and 49 / 59 S.). Съдът на ЕО се произнася с решение по тези съединени дела през 1961 г. В мотивите на Съда на ЕО се посочва, че нито принципът на правна сигурност, нито принципът на законност трябва да се прилагат по абсолютен начин. Кой принцип ще надделее в конкретния случай ще зависи от сравнението между обществения интерес, от една страна и частните интереси, от друга.

Съдът на Европейския съюз многократно е постановявал че "общностното законодателство трябва да бъде сигурно и предвидимо за тези, по отношение на които се прилага. Когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови последици, това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, за да позволи на такова лице да предвиди и определи размера на дължимия данък към определен момент въз основа на наличните и достъпни за него текстове и данни" / решения по дела С-566/17, т. 114, С 255/02, т. 63, С 251/16, т. 26, С 425/12, т. 18 и т. 22, решение И./Комисия, 325/85, т. 18/.

Съгласно тази съдебна практика, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект. Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може да се направи пряко позоваване на тях срещу частноправен субект.

Според настоящия състав, в конкретния случай нарушен е и друг принцип на правото на ЕС – този на оправданите (легитимни) правни очаквания.

Принципът на защита на оправданите правни очаквания, схващан като производен на принципа

на правна сигурност, се появява в практиката на Съда на ЕО през 1957 г. с решението по *дело 7 / 56, А.* В посоченото решение Съдът на ЕО изследва административното право на държавите членки, за да стигне до извод, че *издадените благоприятни административни актове* (в полза на служители на Европейската общност за въглища и стомана) не могат да бъдат едностранно оттеглени, когато същите са законосъобразни.

По отношение на принципа на защита на оправданите правни очаквания практиката на Съда на ЕС е установила, че трябва да са налице няколко условия, за да може да се приложи. Първо, публичният орган трябва да е предоставил на заинтересованото лице конкретни, безусловни и непротиворечиви уверения, произтичащи от оправомощени и достоверни източници. Второ, тези уверения трябва да са от естество да породят оправдано очакване в съзнанието на този, до когото са адресирани. Това е т. нар. „субективен елемент“ в защитата на оправданите правни очаквания. Трето, дадените уверения трябва да бъдат съобразени с приложимите норми. Обещания *contra legem* не могат да породят правни очаквания. Защитата на оправданите правни очаквания не може да бъде абсолютна и не би трябвало да нарушава принципа на законността.

За да има оправдани правни очаквания трябва да има действие на орган, което да ги е породило – било чрез приемането на акт, било под формата на постоянна практика, предоставена информация, направени изявления или обещания. Посочват се четири типични хипотези. Първо, обвързване на административен орган от постоянната му практика. Второ, обвързване на органа от предоставени от него информация или изявление. Трето, обвързване на административен орган от индивидуално дадено уверение или обещание. Четвърто, очаквания, породени от нормативен акт.

След като се даде отговор на въпроса, дали съществува акт на административен орган, принципно годен да породи оправдани очаквания, трябва да се анализира субективната страна. Защитата на оправданите правни очаквания предполага освен наличието на обективен (акт на орган на ЕС) и субективен елемент и причинна връзка между тях. Всъщност субективният елемент е най-отличителната черта на оправданите правни очаквания. Действието на органа трябва да е формирало субективни очаквания (вяра) относно съществуването на определени права и задължения.

Съгласно постоянната съдебна практика данъчнозадълженото лице, което е създавало условията за получаване на дадено право чрез злоупотреба или измама, не може да се позовава на принципа за оправдани правни очаквания, за да се противопостави на отказа за предоставяне на съответното право в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите (вж. в този смисъл решения от 8 юни 2000 г., В., С 400/98, ЕУ: С: 2000: 304, т. 38, Н., т. 84, и от 18 декември 2014 г., S. "I." М. Р. и др., С 131/13, С 163/13 и С 164/13, ЕУ: С: 2014: 2455, т. 60). Настоящият случай обаче не е такъв.

Приходната администрация не е предприела действия по отношение на жалбоподателя, с които да го уведоми относно неправилното, според нея, третиране на сумите, които са получени като неустойки. Ревизираното лице не е начислявало ДДС върху получените от него тримесечни такси. Самата данъчна администрация е създавала условия за оправдани правни очаквания, че жалбоподателят няма задължение да начислява ДДС конкретно върху неустойките на базата на тримесечни вноски.

Предприятие, което събира данъка за сметка на държавата, не трябва да има по-добри познания в областта на данъчното право от държавата и поради това е могло да се опре на съответните разпоредби. Това поведение на данъчната администрация, като орган прилагащ данъчното законодателство и контролиращ неговото спазване безспорно е създавало у жалбоподателя увереност в правилното разбиране и прилагане на ЗДДС, при документирането на плащанията на неустойки от клиенти с издаване на документ, удостоверяващ плащането им. Неустойките, по

силата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, безусловно са определени като плащания, които не участват във формирането на данъчната основа (аргумент от чл. 26, ал. 2 от ЗДДС). По силата на чл. 84 от ППЗДДС 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. Последната разпоредба също ясно указва, че тези плащания не участват във формирането на данъчната основа, доколкото за тях не се отнася изискването да се издава данъчен документ.

Дружеството – жалбоподател „Йеттел България“ ЕАД последователно е прилагало по отношение на извършваната от него дейност правен режим като за получаване на възнаграждение, което не се смята за възнаграждение по доставка (по силата на чл. 26, ал. 2, изр. 2 – ро ЗДДС). Тоест, получените суми по плащания с произход неустойки и лихви с обезщетителен характер не участват в процеса по формиране на данъчната основа.

Дружеството – жалбоподател „Йеттел България“ ЕАД администрира публични задължения за ДДС, действайки като агент събирач на публични задължения за косвен данък. Особена характеристика на ДДС е това, че той е косвен данък, възложен само като дейности по неговото администриране на доставчиците на стоки и услуги. Към настоящия момент дружеството „Йеттел България“ ЕАД не може да прехвърли ДДС на действителните носители на данъчната тежест, а именно – потребителите, спрямо които договорите са били прекратени и по тази причина са заплатили три месечни такси като неустойка. Така за дружеството – жалбоподател косвеният данък (ДДС) придобива значението на пряк данък, което не е легитимната цел на закона. Данъчната тежест се прехвърля изцяло върху жалбоподателя (търговец) „Йеттел България“ ЕАД. Посоченото може да бъде обяснено, ако се държи сметка, че при косвените данъци (каквото е и ДДС) същинското данъчно правоотношение, по повод на плащането на данъчния дълг, възниква между държавата и потребителите, доколкото косвените данъци са данъци върху потреблението. В случаите когато търговецът е реализирал правото си на прехвърляне на косвения данък и като го включва в цената, го събира от крайния потребител, при реализиране на гражданското правоотношение между търговеца и потребителя, което задължително трябва да предхожда данъчното правоотношение. При тази хипотеза ще е изпълнена класическата схема на косвените данъци – държавата – кредитор, потребителят – носител на данъчната тежест, като чрез плащане на цената на стоката или услугата е заплатил прехвърления от търговеца потребителски данък. Търговецът в тази схема изпълнява единствено функциите по начисляване и събиране на данъка. Ако обаче търговецът не е включил начисления данък в потребителската цена на стоката или услугата и тъй като със самия факт на осъществяване на гражданскоправната сделка ДДС става дължим, данъчната тежест се поема от самия търговец (т. е. от „Йеттел България“ ЕАД). По този начин за търговеца данъкът ще се прояви като пряк данък и именно той ще се яви краен потребител.

Относно отчитането на действителното икономическо и търговско положение като основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (съобразно дело С – 295 / 17, МЕО - S. de C. e M. SA)

Неоснователно е разбирането на органите по приходите, че икономическата реалност не се променя, тъй като и в двата случая — при изпълнение на договора и при предсрочното му прекратяване — клиентът дължи плащане. Такъв подход смесва основанието за плащане с факта на самото плащане. За целите на ДДС не е достатъчно да се установи, че доставчикът получава сума от клиента. Необходимо е да се установи, че тази сума представлява насрещна престация за доставка. Когато сумата се дължи поради неизпълнение или предсрочно прекратяване и не е установено да има характер на цена за услуга, тя не попада в данъчната основа.

Обстоятелството, че процесните неустойки са уговорени в договор за мобилни услуги, също не е

достатъчно, за да ги превърне във възнаграждение за доставка. Договорът е източник както на задължения за плащане на цена за услуги, така и на задължения за заплащане на санкции и обезщетения при неизпълнение. Разграничението между тези две категории плащания не може да бъде заличено само защото и двете произтичат от едно и също договорно правоотношение.

В този смисъл чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС има самостоятелно приложно поле. Той изключва от понятието „възнаграждение по доставка“ плащанията на неустойки и лихви с обезщетителен характер. Ако всяка сума, начислена по повод договор за услуга, се третира като възнаграждение само поради връзката ѝ с този договор, нормата би била лишена от практическо значение. Правилното ѝ приложение изисква да се провери дали конкретното плащане е цена за доставка, или компенсация за неизпълнение. При процесните неустойки до три стандартни месечни абонаментни такси, с оглед установения начин на определянето им и липсата на доказана пряка връзка с индивидуализируема доставка, е налице втората хипотеза.

При тези обстоятелства критерият за наличие на пряка връзка между конкретното плащане и индивидуализируема доставка е приложен съобразно практиката на СЕС. Различният правен извод по настоящия спор се дължи на различната фактическа характеристика на процесните суми спрямо разгледаните в решенията *МЕО* и *V. P.*

Видно и от заключението на вещото лице К., в таблицата на Ревизионния доклад са разграничени три основни вида неустойки, начислявани от дружеството при предсрочно прекратяване на договори с абонати. Една от тези три вида неустойки е на база три стандартни месечни абонаментни такси по съответната програма / пакет, включително пропорционалната част от ползваната отстъпка за остатъка на договора. Вещото лице е извършило проверка, която позволява да бъде отделена частта от неустойките, представляваща единствено три стандартни месечни абонаментни такси, без включената пропорционална част от отстъпката. Посочва се, че общият размер на начислените и платени през 2019 г. неустойки, представляващи единствено сума на база три стандартни месечни абонаментни такси“ и пропорционална (колона 2.1. от таблицата), възлиза на 1 542 186. 82 лева.

По отношение на тази сума при прилагане на метода, използван от органите по приходите, данъчната основа и размерът на ДДС се определя както следва: данъчна основа = 1 542 186. 82 лева x 100 / 120 = 1 285 155. 68 лева. ДДС = 1 542 186. 82 лева x 20 / 120 = 257 031. 14 лева. С оглед изложените мотиви по-горе в съдебния акт настоящият състав намира, че тази сума на ДДС (257 031. 14 лева) е определена незаконосъобразно.

Относно неустойки на база на фиксирана сума

Посочените по-горе правни мотиви относно неустойките на база тримесечни суми са валидни и по отношение на неустойките на база фиксирана сума, като не тук не се налага тяхното преповтаряне.

Органите по приходите са установили, че при договори с бизнес (корпоративни) клиенти дължимата неустойка е фиксирана сума в размер на 200 лева. В случаите, в които е предоставено и устройство за ползване, към тази сума се прибавя и разликата между стандартната цена на устройството и заплатената от клиента при предоставянето му цена. В редки и специфични случаи дължимата неустойка е фиксирана сума в размер на 400 лева. Дължимите неустойки от клиентите си дружеството документира с фактури.

В хода на ревизионното производство е представено и допълнително споразумение №[ЕИК] от 03.06.2019 г. за СИМ карта с мобилен номер: 359[ЕИК] с избран за ползване на услуги Т. + 15. 99 между оператора („Йеттел България“ ЕАД и „КОРУН БГ“ ООД), с ЕИК[ЕИК]. Срокът на договора е 24 месеца. Договорът влиза в сила на 03.06.2019 г. и изтича на: 03.06.2021 г. След изтичане на първоначалния срок договорът се превръща в безсрочен при стандартните условия на

избрания абонаментен план и може да бъде прекратен с едномесечно писмено предизвестие. В случай че за някоя от посочените СИМ карти / номера е сключен друг договор или документ, чийто срок изтича на по-късна дата, за тези СИМ карти / номера се прилага по-дългият срок.

В член 6 от договора е предвидено, че в случай на прекратяване на същия преди изтичане на срока, посочен в договора, по вина или по инициатива на потребителя или при нарушение на задълженията му по договора или други документи, свързани с него, в това число приложимите Общи условия, последният дължи за всяка СИМ карта, по отношение на която е налице прекратяване – за юридически лица – неустойка в размер на 200 лева.

В хода на ревизионното производство е представена фактура с № [ЕГН] / 15.10.2019 г. с включени начислени неустойки за предсрочно прекратяване на договор за услуги в размер на 200. 00 лева, задължения от предходен период с ДДС 21. 35 лева. В представената фактура за начислените неустойки за предсрочно прекратяване на договори за услуги не е начислен ДДС.

Тезата на органите по приходите е, че предсрочното прекратяване на договора от клиента или по негова вина не променя съществено икономическата същност на отношенията между него и ревизираното лице. Ето защо, трябва да се приеме, че сумата, дължима при неспазване на срока на договора, е възнаграждение за предоставяните от „Йеттел България“ ЕАД услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на срока, посочени в договора и трябва да се разглежда икономически като част от общата цена за предоставянето на спорните услуги. Цената е разделена на месечни такси само по отношение на начина на плащане и при нарушаване на срока за плащане става незабавно изискуема в размера, който е предварително договорен между страните.

Неустойките за прекратяване на договора от или по вина на бизнес (корпоративни) клиенти, са фиксирани суми, в общия случай – 200 лева, а в някои редки и специфични случаи – 400 лева. Към тази група се причисляват и неустойките за частни клиенти при условия на подновяване на клиентския ангажимент, ползващи карти за пренос на данни, които също са във фиксиран размер, а именно – 200 лева за всяка СИМ карта. В тези случаи операторът ще получи една и съща фиксирана сума, като начислената неустойка няма да бъде равна на сумата, която операторът би получил, ако договорът не беше прекратен предсрочно.

В случай на неустойка, начислена като фиксирана сума, промяната в икономическата реалност става очевидна. В жалбата това е илюстрирано и онагледено чрез примери. По отношение на клиент „Стефани Стил“ ЕООД е даден следният пример: оставащ период до края на срока на договора след деактивация – 6 месеца; оставаща сума до края на срока на договора - 37. 81 лева; Неустойка – 200 лева. По отношение на клиент „Бултрон“ ООД: оставащ период до края на срока на договора след деактивация – 12 месеца; оставаща сума до края на срока на договора – 74. 24 лева; неустойка – 200 лева. По отношение на клиент: ЕТ „ЛИФТ – 3 – Атанас Митев“: оставащ период до края на срока на договора след деактивация – 6 месеца; оставаща сума до края на срока на договора - 88. 71 лева; неустойка – 200 лева.

Видно от приложената по делото фактура (ДУБЛИКАТ) № [ЕГН] от дата 25.04.2019 г. на клиент „Стефани Стил“ ЕООД (л. 147 от делото), неустойката за предсрочно прекратяване на договора за услуги е посочена на отделен ред. Тя е в размер на 200. 00 лева и върху нея не е начислен ДДС.

По същия начин е отразена неустойката на клиент ЕТ „ЛИФТ – 3 – Атанас Митев“ във фактура № [ЕГН] от дата 20.11.2019 г. (л. 149 от делото).

Сумите, които клиентите биха платили до края на срока на договора, ако същият не беше прекратен, не съответстват на сумата на неустойката.

Във връзка с посоченото трябва да се отбележи, че при тези плащания липсата на установена пряка връзка с цена за конкретна услуга е още по-ясно изразена. Фиксираната неустойка е

определена в предварително установен размер, който не следва остатъчния срок на договора, размера на оставащите месечни вознаграждения или конкретно предоставено и количествено определено предимство.

Доколкото в РД, РА и събраните по делото доказателства не е установена методика, която да свързва фиксираната сума с предоставена услуга, право на достъп, минимално договорно вознаграждение или конкретно предоставено предимство по съответния договор, тя не може да бъде възприета като заместител на оставащото вознаграждение. При липса на такава установена връзка самото предварително договаряне на фиксиран размер при неизпълнение не е достатъчно, за да превърне сумата в цена на доставка за целите на ДДС. При тези условия, за разлика от хипотезата по *V. P.*, не е налице установен механизъм, чрез който фиксираната сума да бъде съотнесена към облагаема доставка.

Следователно и при тази група плащания не се установява необходимата пряка връзка между получената сума и облагаема доставка на услуга. Не е налице установена насрещна престация за индивидуализируема услуга, предоставено право на достъп или минимално договорно вознаграждение, а договорно определена сума, дължима поради неизпълнение или предсрочно прекратяване на правоотношението. Поради това фиксираните неустойки също трябва да се третираат като неустойки с обезщетителен характер по смисъла на чл. 26, ал. 2, изр. второ ЗДДС и не следва да се включват в данъчната основа.

По отношение на неустойките, начислени на база фиксирана сума, вещото лице е установило, че общият размер на начислените и платени суми през 2019 г. възлиза на 557 357. 94 лева. При прилагане на същия метод от страна на вещото лице К. за изчисление на данъчната основа и размера на данъка се получава: данъчна основа = $557\,357.94 \times 100 / 120 = 464\,464.95$ лева. Данък върху добавената стойност (ДДС) = $557\,357.94 \times 20 / 120 = 92\,892.99$ лева. С оглед изложените мотиви по-горе в съдебния акт настоящият състав намира, че тази сума на ДДС (92 892. 99 лева) е определена незаконосъобразно.

В обобщение: оспореният Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, с който допълнително е начислен ДДС (257 031. 14 лева на база три стандартни месечни абонаментни такси) и ДДС (92 892. 99 лева на база на фиксирана сума), е незаконосъобразен.

По отношение на разноските

Съгласно разпоредбата на чл. 81 от ГПК, във всеки акт, с който приключва делото в съответната инстанция, съдът се произнася и по искането за разноски. С оглед изхода по делото, съдът трябва да се произнесе по претенциите на жалбоподателя за присъждане на разноски, които той своевременно претендира.

По делото е представен списък с разноски от процесуалния представител на жалбоподателя „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК]. В него е включено: 25. 56 евро (50 лева) държавна такса, 17 523 евро – платено адвокатско вознаграждение, 500 евро депозит за ССЧЕ, 2257. 17 евро доплащане за ССЧЕ. Като доказателства са представени Фактура № 3597 / 12.12.2025 г., издадена от Адвокатско дружество „Д., Д., Н. и Ко“, извлечение от банкова сметка на адвокатско дружество „Д., Д., Н. и Ко“ за плащане от „Йеттел България“ ЕАД, удостоверение за актуално състояние на адвокатското дружество.

Материалният интерес по делото възлиза на 595 662. 88 лева (257 031. 14 лева + 92 892. 99 лева + лихва за забава 349 924. 13 лева). Съобразно чл. 7, ал. 2, т. 6 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за вознаграждения за адвокатска работа при интерес от 500 000 лв. до 1 000 000 лв. вознаграждението за адвокат възлиза на сумата от 24 650 лв. плюс 3 % за горницата над 500 000

лв. Съответно на тази разпоредба от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. възнаграждението възлиза на 14 070. 69 евро. В последното по делото заседание от страна на ответника е направено възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. С оглед действителната правна и фактическа сложност на делото съдът намира, че възражението е основателно. Трябва да се определи възнаграждение, което е по – близо до предвидения минимален размер в Наредбата, а именно – 15 000 евро.

Дължат се разноски в полза на жалбоподателя в размер на 25. 56 евро (50 лева) държавна такса; 2757 евро депозит за вещо лице; 15 000 евро възнаграждение за адвокат; общо 17 782. 56 евро.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Първо отделение, 45 – ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж. к. М. – 4, Бизнес парк С., сграда 6, Ревизионен акт (РА) № Р – 29002924006190 – 091 – 001 / 09.09.2025 г., издаден от О. К. М. – орган, възложил ревизията и К. Е. Г. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1459 от 25.11.2025 г. на заместник – директор на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Националната агенция по приходите, да заплати на „Йеттел България“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ж. к. М. – 4, Бизнес парк С., сграда 6, разноски по делото в размер на **17 782. 56 евро.**

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.