

РЕШЕНИЕ

№ 20343

гр. София, 25.05.2026 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 **5092** 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.

Образувано е по жалба на „Виваком България“ ЕАД (с предходно фирмено наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от С. Й., пълномощник, срещу РА № Р – 29002923007587 – 091 – 001 / 27.11.2024 г., издаден от М. В. С., на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 399 от 16.04.2025 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

В жалбата е посочено, че е нарушен принципът на законоустановеност на данъчните задължения, на принципа на правна сигурност и на забраната за прилагане с обратно действие, на принципа на неутралност на ДДС и др.

Жалбоподателят оспорва РА, с който са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. в резултат на допълнително начислен ДДС върху начислени и платени неустойки по договори с клиенти, развалени или предсрочно прекратени в размер на 481 079. 93 лева и лихва в размер на 336 601. 50 лева, отказано възстановяване на ДДС в размер на 1 408 594. 71 лева, ведно със законната лихва на начислен ДДС от „Виваком България“ ЕАД за доставки към клиенти, сумите по които не са били платени в продължителен период от време и са били обезценени като несъбираеми и отписани през 2018 г., както и отказ за възстановяване на лихви в размер на 156 542. 15 лева във връзка с признатата с РА сума за възстановяване на ДДС в размер на 275 184. 32 лева за активи, изведени от употреба през ревизирия период, за които възстановимия ДДС е бил платен, като незаконосъобразен.

В жалбата е цитиран РД „...операторът, за да сключи съответния договор е извършил разходи за инфраструктура, оборудване, активиране на услуги и др., които разходи се възстановяват чрез стойността на ползването на услугата през един по – продължителен период от време, за който страните са се договорили клиентът да остане обвързан“. Въпросните суми са насочени към обезщетяване на разходите и вредите от предсрочно прекратяване на договорите за телекомуникационни услуги. Телекомуникационните услуги са услуги с непрекъснато изпълнение, поради което всеки период, за който се дължи отделно плащане се счита за отделна и самостоятелна доставка за целите на ДДС. След датата на предсрочно прекратяване или разваляне на договорите жалбоподателят не предоставя никаква услуга на съответния клиент (клиенти). Вместо да се предоставят услуги, операторът начислява 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. През ревизирия период, който е 2018 г., третирането на неустойките за целите на облагане с ДДС 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. АLINEЯ втора на чл. 26 от ЗДДС изключва от данъчната основа неустойките и лихвите с характер на обезщетение.

В жалбата е посочено още, че липсват 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).

В открито съдебно заседание жалбоподателят – редовно призован, представлява се от адв. С. Й.. Иска от съда да отмени оспорения РА. Претендират се разноси по делото. Представя се списък по чл. 80 от ГПК. Представят се подробни писмени бележки.

Ответникът – Директор на дирекция „ОДОП“ – редовно призован, представлява се от юрисконсулт Л. И.. Иска от съда да отхвърли жалбата. Ангажираните от жалбоподателя доказателства не оборват констатациите на РА. Претендира се присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Иска от съда да извърши проверка дали възнаграждението, което се претендира от жалбоподателя, е платено, доколкото се представят само фактури, но не и платежни документи. 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 „Виваком България“ ЕАД, включва развитие, експлоатация и поддръжка на национална фиксирана и мобилна телекомуникационна мрежа за пренос на данни. Дружеството – жалбоподател е регистрирано по ЗДДС на дата 01.04.1994 г., като за извършване на дейността разполага с необходимите лицензи и разрешения, издадени от Комисията за регулиране на съобщенията (КРС).

Със Заповед № Р – 29002923007587 – 020 – 001 / 18.12.2023 г., връчена на 18.12.2023 г. по електронен път, изменена със Заповед № Р – 29002923007587 – 020 – 002 / 11.03.2024 г. и Заповед № Р – 29002923007587 – 020 – 003 / 22.04.2023 г., издадени от М. В. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), оправомощени със Заповед № ГДО – 105 / 12.07.2023 г. на Директор на ТД на НАП ГДО е възложено извършването на ревизия на „Виваком България“ ЕАД за определяне на задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. На основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК със Заповед № Р – 29002923007587 – ЗИД – 001 / 22.04.2024 г. на изпълнителния директор на НАП е определен краен срок на приключване на ревизията до 17.10.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р – 29002923007587 – 092 – 001 / 30.10.2024 г. Срещу РД е подадено писмено възражение, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р – 29002923007587 – 091 – 001 от дата 27.11.2024 г., издаден от М. В. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП – ГДО – орган възложил ревизията и Д. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, ръководител на ревизията, връчен на дата 28.11.2024 г. по електронен път. Установени са допълнителни задължения в общ размер на 561 020. 77 лева, в това число за данък върху добавената стойност в размер на 256 176. 72 лева

На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) са начислени лихви в размер на 336 601. 50 лева.

Фактическите и правни установявания на органите по приходите, формирани и изразени в оспорения РА и в акта на решаващия орган, могат да се обособят и разделят на три групи: Първо, по отношение на начислен ДДС върху неустойки за неизпълнение на договори; Второ, по отношение на отказа за възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания; Трето, по отношение на отказаното възстановяване на претендираните от дружеството лихви в размер на 156 542. 15 лева. По отношение на начислен ДДС върху неустойки за неизпълнение на договори от страна на ревизираното лице е представена справка за начислените и събрани неустойки по месеци и по групи. Неустойките са намерили отражение в две таблици на с. 5 от РД.

Съгласно посочените таблици общият размер на начислените неустойки за 2018 г. е в размер на 13 870 148. 61 лева. Събраната неустойка е в размер на 2 450 666. 46 лева. Установено е, че неустойките се определят в съответствие с правилата в общите условия, одобрени от Комисията за защита на потребителите. От жалбоподателя е прието, че посочените неустойки имат обезщетителен характер в съответствие с разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС. От представената информация е установено, че неустойките могат да се обособят в няколко групи.

Установено е, че жалбоподателят не начислява ДДС върху вземанията от клиенти, формирани вследствие на неизпълнение по договорите, като счита, че тези вземания имат обезщетителен характер в съответствие с чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС.

Според органите по приходите, в случая е налице 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, според органите по приходите, клаузата за неустойка е привидна и прикрива дължимо плащане за реално извършена услуга. Доколкото дължимите суми са във връзка с доставки с периодично изпълнение, според органите по приходите, за определяне на данъчното събитие е приложима разпоредбата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. На датата, на която съответната сума става дължима, по силата на чл. 25, ал. 4, вр. ал. 6 от ЗДДС, данъкът става изискуем и възниква задължение за ревизираното лице да го начисли, без оглед на това дали сумата е платена или не. На основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 82, ал. 1 от ЗДДС по отношение на начислените и платени неустойки през периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. е начислен ДДС в размер на 481 079. 93 лева. Начислени са и лихви.

Индивидуализирането на услугата по вид, обхват, срок, месечна цена, както и насрещната престация за правото да бъде ползвана, става изначално, още при сключването на договора между „Виваком България“ ЕАД и неговите клиенти. Според решаващия орган насрещната престация за услугата е определена въз основа на ясно установени критерии, уточняващи месечните вноски, дължимата сума, когато тя е фиксирана сума или начина на изчисляване на сумата при предсрочно прекратяване на договора, когато същата е определяема, но не е фиксирана като сума. Според решаващия орган, не се нарушава принципът на неутралност. Не се споделя тезата на жалбоподателя, че чл. 26, ал. 2, изречение второ обуславя невъзможност данъкът да се прехвърли на получателите по доставките и същите да ползват право на приспадане на данъчен кредит. В случая ДДС е начислен по правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС като е прието, че е включен в стойността на неустойката. Начисляването му с РА не е довело до възникване на задължение за „Виваком България“ ЕАД, което същото да не може да прехвърли на получателите по доставката. В хода на ревизионното производство е направено искане за прихващане и възстановяване от страна на дружеството в размер на 1 408 594. 71 лева, във връзка с несъбираеми вземания. От така претендирания ДДС за възстановяване е посочено, че сумата от 1 221 349. 29 лева е ДДС върху несъбрани вземания, които са цедирани, а сумата от 187 245. 42 представлява ДДС за несъбираеми вземания, които са все още собственост на дружеството, отписани през 2018 г. От страна на дружеството посочват, че част от претендирания ДДС за възстановяване в размер на 1 171 579. 18 лева се отнася до вземания от клиенти – данъчно незадължени лица, които не са били документирани с фактури, а с отчети за извършени продажби, издадени в съответствие с чл. 119 от ЗДДС.

В хода на ревизията е установено, че основна част от вземанията, собственост на „Виваком България“ ЕАД са такива, за които е изтекъл 3 – годишния давностен срок по ЗЗД. По отношение на несъбираемите вземания ревизиращите органи приемат, че е абсолютно необходимо издаването на кредитни известия (КИ) по реда на чл. 115 от ЗДДС, като предпоставка за извършване на корекции на начисления ДДС, което не е извършено от ревизираното лице. По отношение на цедираните вземания са изложени аргументи, че след като „Виваком България“ ЕАД се е отказало от вземанията изцяло (включително данъчната основа и ДДС) и ги е продало на друго лице, срещу което е получило договорената цена, то същото не може да иска възстановяването на начисления ДДС. Според органите по приходите последващото цедиране на вземанията не би могло да се приеме като основание за неначисляване на ДДС, поради това, че към датата на възникване на данъчното събитие, съответно датата, на която данъкът става изискуем, вземанията на дружеството все още не могат да бъдат определени като несъбираеми. В подкрепа на така направения извод се позовават на т. 2.2.1. от писмо на изпълнителния директор на НАП с изх. № 24 – 29 – 19 / 12.11.2019 г. След цедиране на вземанията по отношение на дружеството няма да е налице несъбираемо вземане, съответно е недопустимо цедентът, който е прехвърлил вземането ведно с данъка като част от дължимата му цена, да коригира начисления

данък. С РА е отказано възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания в размер на 1 408 594. 71 лева по подаденото от него искане.

От органите по приходите е съобразено, че е формирана практика и по – конкретно постановеното на 29.02.2024 г. Решение на СЕС по дело С – 314 / 22 „Консорциум Реми Груп“ АД. Намалването на данъчната основа и начисления ДДС по доставки, по които вземането е несъбираемо и основанийето за третиране на вземането като несъбираемо е настъпило преди 01.01.2023 г. е допустимо, само когато лицето претендиращо намалението, безспорно е доказало, че преди тази дата е настъпила окончателна несъбираемост или е възникнало обосновано с разумна степен на вероятност предположение за такава.

Съгласно чл. 90, § 1 от Директивата за ДДС 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.

Редът за документиране на корекцията на данъчната основа на доставка, за която вече е издадена фактура, е регламентирана във вътрешното ни законодателство в чл. 115 от ЗДДС.

В хода на ревизионното производство е изготвена съдебно-счетоводна експертиза. Вещото лице е установило, че жалбоподателят използва интегрирана система за управление на приходите (т. нар. „билинг система“) на фирма „Netcracker“, която служи за централизирано отчитане на начислените и получените от клиенти суми за предоставените телекомуникационни услуги, както и за всички свързани с тях допълнителни вземания, включително неустойки. Б. системата осигурява проследимост на всяко задължение по отделен клиент, договор и услуга, като съдържа информация за вида на клиента, вида на начислената сума, датата на възникване на задължението, падежа, както и датата и размера на действително постъпилите плащания. Вещото лице К. е посочила, че в билинг системата се отчитат всички постъпили плащания от клиенти, като по този начин е възможно да се направи разграничение между начислени и действително платени суми. Данните, извлечени от тази система, представляват първични счетоводни и оперативни данни на дружеството и са използвани от вещото лице за извършване на проверка и изчисления само по отношение на реално платените през ревизирия период 2018 г. неустойки, включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания РА.

С цел онагледяване на начина, по който са извършени проверките и изчисленията по настоящия въпрос, вещото лице е извършело детайлна проверка и на конкретна извадка от индивидуални клиентски записи от билинг системата на дружеството, отнасящи се до клиенти потребители (домашни абонати), за които през 2018 г. са били реално платени неустойки, включени в основата за облагане с ДДС в обжалвания РА. (с. 5 от заключението)

В съответствие с приложимите общи условия на дружеството за ревизирия период и констатациите в Ревизионния доклад (РД), платените от клиенти – потребители неустойки през 2018 г. се групират в следните две категории: 1) неустойки при предсрочно прекратяване / разваляне на договори по вина на клиента, в размер до три месечни такси и 2) неустойки за ползвани предимства, определени като фиксирана сума, пропорционална на предоставеното на клиента предимство (отстъпки, субсидирано оборудване и други).

Вещото лице е посочило, че общият размер на ДДС, изчислен като включен в цената по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, е 408 444. 41 лева. Сумите изцяло съвпадат със сумите по РА и РД. (с. 7 от заключението)

За вземанията, станали несъбираеми, вещото лице К. посочва, че през 2018 г. „Виваком България“ ЕАД е изготвяло финансовите си отчети по Международните стандарти за финансово отчитане. За 2018 г. правилата за класификация и обезценка на тези вземания са прилагани по МСФО 9 „Финансови инструменти“, във връзка с МСС 32 и с оповестяване по МСФО 7. Търговските

вземания от клиенти се третират като финансови инструменти по амортизирана стойност и дружеството прилага модел на очакваните кредитни загуби чрез матрица на провизиите, основана на исторически данни за събираемостта, клиентски сегменти и просрочие.

От финансовия отчет за 2018 г. се установява, че в раздела за търговски и други вземания е отчетено изменение на обезценката на вземанията, като за индивидуалния финансов отчет за 2018 г. са посочени: начално салдо 96 037 хиляди лева, начислена обезценка 7187 хиляди лева, обезценка на отписани и продадени вземания 10 422 хиляди лева и крайно салдо 92 381 хиляди лева. По клиентски класове са представени бизнес и частни клиенти, което показва, че обезценката се следи и анализира по сегменти. В същия отчет е оповестено и че към 31.12.2018 г. вземания на компанията на стойност 133 841 хиляди лева са били индивидуално тествани за обезценка, като размерът на натрупаната обезценка е 73 177 хиляди лева.

Вещото лице е установило, че прилаганият модел на обезценяване от жалбоподателя е основан на анализ на кредитния риск, като при вземания с просрочие над 365 дни вероятността за събираемост се оценява като минимална. Вземане от този вид се обезценява изцяло. Счетоводното отразяване на обезценката на вземанията се извършва чрез начисляване на разход за обезценка, като в счетоводството се осчетоводява записване от вида: дебит на сметка 609952 „Разход за обезценка“; кредит на сметка 411109 „Обезценка на вземания“.

Вещото лице е извършило проверка на годишната данъчна декларация на дружеството за 2018 г., като е установило, че общата сума на преобразуваното в намаление на СФР по код 8041 на основание чл. 37 от ЗКПО възлиза на 10 317 693. 91 лева. Вещо лице К. посочва, че начисленият ДДС по вземанията е в размер на 237 015. 53 лева.

Първоначално изчисленият размер на ДДС за несъбираемите вземания възлиза на 1 408 594. 71 лева. След отчитане на постъпилите плащания и намаляване с ДДС, съдържащ се в тези плащания (832. 64 лева), размерът на несъбираемите вземания към 21.10.2025 г. възлиза на 1 407 762. 07 лева.

От извършените изчисления се установява, че върху признатата с РА сума на ДДС за бракувани активи в размер на 275 184. 32 лева законната лихва за периода от датите на плащане на съответните месечни суми през 2018 г. до 29.01.2024 г. възлиза общо на 156 542. 15 лева.

Съдебно – счетоводната експертиза е приета в открито съдебно заседание на дата 07.04.2026 г.

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

Жалбата е депозирана на дата 30.04.2025 г. в Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП. Решението е връчено на дата 23.04.2025 г. по електронен път. С решението РА е потвърден изцяло. Жалбата е подадена в срок.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност 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 – 105 / 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 М. В. С. – 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 – 29002923007587 – 020 – 001 / 18.12.2023 г., издадена от М. В. С. – началник сектор в отдел „Контрол“ в ТД на НАП

„Големи данъкоплатци и осигурители“. Тази заповед е била връчена електронно на дата 18.12.2023 г.

Издадена е Заповед за изменение на ЗВР № Р – 29002923007587 – 020 – 002 / 11.03.2024 г., връчена електронно на дата 12.03.2024 г., като срокът на ревизията е удължен до дата 17.05.2024 г. Издадена е Заповед за изменение на ЗВР № Р – 29002923007587 – 020 – 003 / 11.03.2024 г., връчена електронно на дата 23.04.2024 г., като срокът на ревизията е удължен до дата 17.10.2024 г. Ревизионният доклад е подписан електронно от: С. О. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат номер: 1d9781af7df443c4, на дата 30.10.2024 г.; Д. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 7b3d261c908fbd93, на дата 30.10.2024 г.; М. И. Т. – Д., със сертификат № 702b1c1822397673, на дата 30.10.2024 г. Ревизионният доклад е връчен електронно на дата 30.10.2024 г.

Видно от приложеното копие на оспорения пред съда РА, същият е подписан с електронен подпис. Ревизионният акт е подписан от Д. С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите, със сертификат № 7b3d261c908fbd93, на дата 27.11.2024 г. и от М. В. С., на длъжност Началник на сектор, със сертификат номер 68d8b92cd6662b55, на дата 27.11.2024 г. Ревизионният акт (РА) е връчен електронно на дата 28.11.2024 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 – ЗС 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 формиран около следните материалноправни въпроси: начислен ДДС в размер на 481 079. 93 лева и лихвите за забава в размер на 336 601. 50 лева върху сумите за неустойка, предвидени в общите условия „Виваком България“ ЕАД с неговите клиенти и платени във връзка с разваляне или предсрочно прекратяване на договори за далекосъобщителни услуги по вина на последните; отказ за възстановяване на ДДС за несъбираеми вземания, по направено в хода на ревизионното производство искане от „Виваком България“ ЕАД за прихващане или възстановяване в размер на 1 171 579. 18 лева; отказано възстановяване на претендирани от дружеството лихви в размер на 156 542. 15 лева.

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. Спорът също така е относно това, налице ли са материалноправните предпоставки за прихващане или възстановяване данък по ЗДДС, начислен и платен във връзка с несъбираеми вземания, както и относно това от кой момент трябва да се изчисли лихвата, свързана с ДДС, недължимо внесен в нарушение на правото на ЕС.

Относно неустойки

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 и водещо значение има не наименованието, което страните са дали на съответното плащане, а неговото съдържание в рамките на конкретното правоотношение. Една парична сума може да бъде озаглавена и наречена „неустойка“, но ако по същността си представлява насрещна престация за доставка на услуга, тя трябва да участва във формирането на 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 принципен 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, *Vodafone 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 C-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 C-43/19, *Vodafone 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 *Vodafone 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.

Относно неустойки в размер на три месечни такси

В жалбата е посочено, че с решения на КЗП по Протоколи № 29 / 28.08.2014 г.; № 30 от 04.09.2014 г. и № 32 от 18.09.2014 г. Комисията за защита на потребителите е уведомила тези телекомуникационни оператори, включително Виваком, че клаузите за неустойки в потребителски договори, прилагани за тях през 2014 г., трябва да се считат за неравноправни клаузи поради прекомерния размер на неустойките. Според КЗП клаузите, прилагани през 2014 г., са били нищожни в съответствие с чл. 146, ал. 1 от ЗЗП. Комисията за защита на потребителите е уведомила Виваком, че трябва да измени тези клаузи, и ако това не бъде направено, ще заведе колективен иск за обявяване на тези клаузи за нищожни.

По този повод Виваком е представила на КЗП предложение за изменение на общите си условия, с които размерът на неустойките, дължими от потребители при разваляне и предсрочно прекратяване на срочни договора се намалява до определен максимален брой месечни такси, и не се обвързва с оставащия срок на договора. Това предложение е било разгледано и одобрено от КЗП с нейно Решение, отразено в Протокол № 36 от 16.10.2014 г. За одобряване на измененията в общите условия Виваком е била уведомена от КЗП с писмо изх. № Ц – 02 – 928 / 20.10.2014 г.

В съответствие с тези изменения през 2018 г. Виваком е прилагала следните размери на неустойки при разваляне на договори по вина на клиента:

- А) неустойка за разваляне на договора, с максимален размер до три месечни такси;
- Б) неустойка като фиксирана сума, в размер на пропорционална част от стойността на предоставените по-благоприятни тарифни и ценови условия, ако потребителят е ползвал такива до датата на развалянето на договора (неустойка за предимства).

Заверени копия на решенията на КЗП са представени по делото в открито съдебно заседание от дата 30.09.2025 г. и са приети като писмени доказателства. В писмо на Виваком до КЗП (л. 366 – 368 от делото) е посочено, че след 1 май 2015 г., когато абонатът е физическо лице, максималният размер на неустойката за предсрочно прекратяване не може да надвишава ..б) трикратния размер на месечните абонаменти за услугите на срочен абонамент по техния стандартен размер без отстъпка – ако прекратяването е настъпило на или след 1 май 2015 г. В тази хипотеза, в допълнение на неустойката за предсрочно прекратяване абонатът дължи на Vivacom и възстановяване на част от стойността на отстъпките от абонаментните планове и от пазарните цени на устройствата (закупени или предоставени на лизинг), съответстваща на оставащия срок на договора. Тази редакция се отнася до Общи условия за предоставяне на услугата Vivacom IPTV и до Общи условия за предоставяне на услугата Vivacom Net и Т. договор за мобилна услуга, предоставяна на физически лица. Въз основа на това писмо е проведено заседание на КЗП и е съставен протокол № 36 от 16.10.2014 г. На това заседание е взето решение да не се завеждат колективни иски срещу „БТК“ ЕАД.

Видно от заключението на вещото лице К. сумите, които са платени от клиенти на дружеството, ограничени до три месечни такси, са общо в размер на 2 091 781. 77 лева, а ДДС за тях е 348 630. 30 лева. Това е видно от отговор на Въпроса по Задача № 1.

На първо място, по отношение на неустойките, определени на база до три стандартни месечни абонаментни такси, трябва да се отчете, че през ревизионния период вече не са били приложими клаузите, при които при предсрочно прекратяване клиентът е дължал всички месечни такси до края на срока на договора. След 01.05.2015 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 трябва да бъдат съобразени при преценката на функцията на спорната сума. Ограничението показва, че сумата не е формирана и структурирана 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. В експертизата неустойките за ползвани предимства от физически лица са обособени в отделна подточка. Неустойките, платени от бизнес-абонати, са предмет на отделен отговор (Задача № 2), като те също са обособени в две отделни подточки. 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.

Релевантна за спора е преценката дали спорната парична 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 *месечен абонамент за услугите на срочен абонамент по техния стандартен размер* без отстъпка (съгласно променените Общи условия). Видно от установеното по делото, това 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 трябва да бъде съобразено при преценката дали спорната сума има характер на възнаграждение за доставка.

Ако една сума се претендира като възнаграждение за доставка, тя трябва да бъде съотносима към конкретната престация и към конкретната насрещна цена по правоотношението. Когато, както е установено по делото, размерът на спорната 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, трябва 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.

При тези данни не може да се приеме, че спорните суми имат същата функция като разглежданите в решенията *МЕО* и *Vodafone 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.

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 трябва да бъде отменен, ведно със съответно начислените лихви за забава.

Относно неустойки за ползвани от физически лица предимства (фиксирана сума)

Според заключението на вещното лице К. като неустойки за ползвани предимства (като фиксирана сума) през 2018 г. от клиенти – потребители са платени общо 358 884. 69 лева. Данъкът върху добавената стойност за тези суми, изчислен като включен в цената, е в размер на 59 814. 11 лева. И. на това плащане е фиксирана сума в размер на усвоения от потребителя бюджет. Паричното задължение на абоната (физическо лице) се изразява във *възстановяване* на част от стойността на отстъпките от абонаментните планове и от пазарните цени на устройствата (закупени или предоставени на лизинг), съответстваща на оставащия срок на договора. Телекомуникационният оператор, за да сключи съответния договор, е извършил разходи за инфраструктура, оборудване, активиране на услуги и други. Тези разходи се възстановяват чрез стойността на ползването на услугата през един по-продължителен период от време, за който страните са се договорили

клиентът да остане обвързан. Стойността на отстъпката (ако договорът бъде прекратен предварително), която става дължима, е част от възнаграждението, което операторът има право да получи за извършената вече услуга.

Съдът намира, че така описаните неустойки за ползвани предимства всъщност не притежават правните белези на „неустойка“ по смисъла на чл. 92 от ЗЗД. Това представлява насрещна парична престация за вече получена доставка на услуга. Обосновани на фактите по делото са изводите на органите по приходите, че стойността на отстъпката (ако договорът бъде прекратен предварително), която става дължима, е част от възнаграждението, което операторът има право да получи за извършената вече от него услуга. В случая е налице интензивна връзка между вече предоставената (в срока на договора) услуга, от една страна, и сумата, която абонатът трябва да заплати при предсрочно прекратяване на договора, от друга. Всъщност това е възстановяване на част от стойността на отстъпките от абонаментните планове и от пазарните цени на устройствата (закупени или предоставени на лизинг). Стойността на отстъпката отразява по-продължителния срок на договора, който съответния абонат сключва. Така за оператора е налице възможност в един по-дълъг период да предвиди съотношението приходи / разходи. Възстановяването на част от стойността съответства на оставащия срок на договора. Постъпващата сума от абонатите има пряка връзка с цена за конкретна услуга, предоставена от Виваком. Сумата е свързана с предоставено конкретно предимство по съответния договор – отстъпка от абонаментните планове или от пазарните цени на устройствата. Това превръща постъпилите суми от този вид в цена на доставка за целите на ДДС. Посочените от вещото лице платени суми притежават преимуществено характеристики на парична престация за предоставени от „Виваком“ услуги.

Относно неустойки от клиенти – данъчно задължени лица (бизнес абонати)

Според заключението на вещото лице К., клиентите – бизнес абонати са идентифицирани в информационните системи на дружеството като юридически лица / търговци. Това позволява ясно разграничаване от клиенти – потребители (домашни абонати). В тази хипотеза неустойката е определена в размер на всички абонаментни месечни цени, включително за допълнителни услуги със срочен абонамент, без отстъпки, за периода от прекратяване до изтичане на уговорения минимален срок. Неустойките за разваляне на договора, платени от клиенти – бизнес абонати (различни от потребителите) са общо в размер на 417 069. 59 лева, а ДДС за тях е в размер на 69 511. 60 лева.

Съдът намира, че тези неустойки нямат характер на обезщетение. Те са били уговорени между страните предварително. Вече беше посочено, че съобразно Решение на Съда на ЕС С-295/17, МЕО, 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. Икономическият резултат за оператора остава непроменен, независимо от предсрочното прекратяване на договора.

Относно неустойки за ползвани от бизнес – абонати предимства (фиксирана сума), пропорционално на предоставеното на клиента предимство

Относно неустойките, заплатени от бизнес абонати за ползвани предимства в общ размер на 18 743. 50 лева (с. 9 от заключението на вещото лице), трябва да се отбележи, че аргументите, изложени по-горе относно неустойките за ползвани предимства от физически лица, са валидни и тук.

Това е заплатената цена от бизнес абонати на „Виваком“ за ползвани предимства. Данъкът върху

добавената стойност за тези суми е 3 123. 92 лева. При тези суми отново преимущество трябва да се даде на факта, че те са платено възнаграждение за ползвана услуга и върху тях е трябвало да се начисли ДДС, т. е. те притежават характеристиката на възнаграждение за облагаема доставка.

Относно сходството на фактите по делото с фактите от преюдициалните запитвания

В основата на част от 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 *Vodafone П.* и Решение от 22.11.2018 г. по дело С – 295 / 17 *МЕО - Servizos de Comunicaxhes e Multimedia SA*). Според настоящия състав от основно значение за приложимостта на тълкуването, дадено в тези съдебни актове, е обстоятелството, дали съответното плащане, постъпило при Виваком, има характер на неустойка с обезщетителен характер, или има характер на възнаграждение по облагаема доставка. В конкретния случай посочените в РА актове на СЕС (Решение от 11.06.2020 г. по дело С – 43 / 19 *Vodafone П.* и Решение от 22.11.2018 г. по дело С – 295 / 17 *МЕО - Servizos de Comunicaxhes e Multimedia SA*) в някои свои части принципно биха имали отношение към фактите по настоящото дело, а в други – не. Това е така, доколкото при анализа на спорните плащания би трябвало да се даде предимство на съдържанието пред формата. Някои плащания от клиентите на Виваком при прекратяването на съответния договор може само формално да са наименовани между страните „неустойки“, но по своето съдържание да не отговарят на това определение. В тази хипотеза на практика няма да се постави въпросът за пряко приложение на разпоредба от Директива 2006 / 112 / ЕС, а всъщност ще става въпрос за прилагане на разпоредбите на националния ЗДДС, които определят, че възнаграждението, получено за облагаема доставка, се включва в данъчната основа. Върху тази данъчна основа се начислява данък върху добавената стойност. Приложима е и разпоредбата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС, която определя, че с ДДС се облага всяка възмездна облагаема доставка на услуга. Именно това е разпоредбата, която транспонира в националния закон чл. 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006 / 112 (тази констатация се съдържа в мотивите на Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм. д. № 2610 / 2023 г. на ВАС, Първо отделение, постановено по повод на идентичен правен спор между същите страни, но за друг данъчен период). Отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагането на общата система на ДДС.

Ако плащането от страна на крайните потребители има за източник и свое основание насрещно получена престация от доставчика на услугата, то това изключва това плащане от обхвата и приложното поле на чл. 26, ал. 2, изречение второ от ЗДДС. Обратното тълкуване означава, че всяко плащане, което е уговорено между страните по договора като неустойка, ще се изключва от приложното поле на чл. 26, ал. 1 и 2 от ЗДДС. Това от своя страна прави невъзможно да се осъществи ефективен анализ на действителния характер на плащанията, т. е. дали те не попадат в обхвата на възнаграждение за облагаема доставка.

Посоченото означава, че при преценката относно сходството на фактите, в посочения по-горе контекст, от водещо значение ще е характерът на плащането – дали то по своето съдържание е неустойка, или е възнаграждение по облагаема доставка.

Принципно основателни са твърденията на процесуалния представител на жалбоподателя за това, 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“; че дело С – 295 / 17, *МЕО - Servizos de Comunicaxhes e Multimedia SA*, 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; че

тълкуването на националния закон в съответствие с целите на директиви на ЕС, (т. нар. „съответстващо тълкуване“) не може да води до нарушаване на основните принципи на правото на ЕС, включително и тези за законност и правна сигурност; че тълкуването в съответствие с целите на директивата не може да води до тълкуване на националната правна норма *contra legem*. Принципно основателна е и тезата на жалбоподателя относно приложимостта на принципа на съответстващото тълкуване, противоречащ на формулировката на националната разпоредба, тъй като това води до нарушаване на изискването за правна сигурност и легитимните правни очаквания.

В конкретния случай дело С – 295 / 17 МЕО се отнася до установени договорни условия, които са предвиждали, че при предсрочно прекратяване на договора, получателят по доставката продължава да дължи на доставчика всички вноски до края на срока на договора. Доставчикът получава същата престация, която би получил, ако договорът не беше прекратен. Решението е постановено относно случай на договор от типа „take – or – pay“ (вземаш или плащаш).

Основателно се посочва, че Решение от 11.06.2020 г. по дело С – 43 / 19 *Vodafone Pl.*, се отнася до третирането на дължими суми и плащания във връзка с ползвани бюджетни предимства и отстъпки.

Независимо от това обаче, според настоящия състав, от водещо значение за приложимостта на тълкуването, дадено в тези съдебни актове, е обстоятелството, дали съответното плащане, постъпило при или дължимо на Виваком, има характер на неустойка с обезщетителен характер, или има характер на възнаграждение по облагаема доставка.

Относно констатациите в РА, свързани с невъзстановен ДДС за вземания, станали несъбираеми и отписани през ревизирия период

Както е установено в РД (с. 15) Виваком е направила искане за прихващане и възстановяване на ДДС, за вземания, които са станали несъбираеми през ревизирия период, с размер на претендирания ДДС 1 408 594. 71 лева. Към искането е приложена счетоводна справка – Приложение 1 на електронен носител, съдържащ опис на несъбираемите вземания с пълни данни за тях. В искането си за възстановяване на ДДС Виваком се е позовала на а) липсата на национални разпоредби, които да ѝ дадат възможност да извърши корекциите и да възстанови ДДС за вземания, станали несъбираеми чрез справките – декларации; б) наличието на нарушение на правото на ЕС, в резултат на тази липса и в) директния ефект на чл. 90 от Директивата за ДДС, произтичащ от обстоятелството, че тази разпоредба предоставя права на частноправни субекти, какъвто е жалбоподателят.

По отношение на несъбираемостта на въпросните вземания в ревизионното производство е извършена проверка, в резултат на която е установено, че вземанията са станали несъбираеми. Конкретните констатации на ревизиращия екип за настъпилата несъбираемост на вземанията са включени на с. 18 от РД.

Видно от заключението на вещото лице К. (Задача № 3) последната е извършила проверка на политиката по обезценка и отписване на вземанията като несъбираеми. Вещото лице установява, че прилаганата от Виваком политика на проверка на вземанията за обезценка и отписване отговаря напълно на изискванията на приложимите МСФО, и в частност на МСФО 9, във връзка с МСС 32 и МФСО 7, във версията им приложима за 2018 г. В съответствие със счетоводните изисквания въпросните вземания са били обезценени поради вероятната им несъбираемост, както това се изисква от счетоводните стандарти, и са били отписани като несъбираеми през ревизирия период.

Безспорно е установено в хода на ревизионното производство, че вземанията на жалбоподателя, независимо дали са били цедирани или са собствени вземания, са станали несъбираеми през

ревизирия период.

Според изложеното в жалбата, по делото не е спорно, че материалноправните предпоставки за коригиране и възстановяване на ДДС са били налице, тъй като вземанията са били несъбираеми с висока степен на вероятност. Издаването на кредитни известия или на други документи (като обобщен протокол към фактури за множество вземания) изобщо не е било предвидено в законодателството през ревизирията 2018 г. Т. изискване не следва и от разпоредбата на чл. 90 от Директивата за ДДС (която се явява правното основание за корекцията). Изискването не произтича и от практика на ВАС или СЕС, формирана след издаването на решението на СЕС по дело С – 314 / 22, *Консорциум Р. Груп*.

Жалбоподателят посочва, че е налице практика на ВАС (Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм. д. № 2610 / 2023 г. и Решение № 3217 от 23.03.2026 г. по адм. д. № 602 / 2026 г., както и на много други решения на ВАС). Съобразно тази практика, по отношение на ревизирията отпреди 01.01.2023 г. периоди, издаването на кредитни известия или други данъчни документи не е условие за извършването на корекцията на ДДС. Възстановяването може да се извърши без издаването на такива документи въз основа на разпоредбата на чл. 128 и чл. 129 от ДОПК.

Относно корекциите на ДДС за вземания от данъчно задължени физически лица, документирани с отчети за продажба

Значителна част от претендирията за възстановяване ДДС върху несъбираеми вземания се отнася до вземания от клиенти – данъчно задължени физически лица (с размер на този ДДС от 1 171 579.18 лева според заключението по ССЧЕ). Тези несъбираеми вземания не са били документирани с фактури, а с отчети за извършени продажби, издадени в съответствие с чл. 119 от ЗДДС. Според изложеното в писмените бележки Виваком няма как да издаде кредитни известия към отчети за продажби по чл. 119 от ЗДДС. Това е така, доколкото според разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС, в редакцията ѝ за ревизирията период, а и сега, кредитни известия се издават към фактури, а не към отчети за продажби по чл. 119 от ЗДДС.

Относно твърдението на ответника, че издаването на кредитни известия е условие за корекцията на ДДС и за възстановяването на ДДС

Дружеството – жалбоподател „Виваком България“ ЕАД и Директора на Дирекция „ОДОП“ са били страни в предходни производства, относно вземания станали несъбираеми през предходни данъчни периоди. По тези въпроси Върховният административен съд е постановил посочените решения, а именно - Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм. д. № 2610 / 2023 г. и Решение № 3217 от 23.03.2026 г. по адм. д. № 602 / 2026 г. По тези дела спорният въпрос е бил: следва ли корекцията на ДДС да се обуславя от издаването на кредитни известия. В. съд приема, че издаването на такива кредитни известия не е условие за извършването на корекция. Според върховните съдии изискването за издаване на кредитни известия, предвид броя на случаите, се явява непропорционално изискване.

Относно доводите на ответника, според които на жалбоподателя не трябва да се възстановява ДДС за вземания, които са били цедирани, тъй като след цесията „Виваком България“ ЕАД няма процесуална легитимация да претендира възстановяването

Въпросът за корекциите на ДДС при цедиране на несъбираемите вземания от доставчика на съответните стоки или услуги е разгледан в решението на СЕС от 9 февруари 2023 г. по дело С – 482 / 21, *Euler Hermes*. В това решение СЕС обсъжда, от една страна, въпроса дали цесионерът след придобиване на вземанията може да предяви претенции за възстановяване на ДДС за придобитите несъбираеми вземания. От друга страна, СЕС също така се произнася и по въпроса, как трябва да се третира за целите на ДДС платената от цесионера сума (цената на цесията) при доставчика, издал фактурите, от които произтичат несъбираемите вземания.

По първият въпрос СЕС приема, че приобретателят на вземането, който не е доставчикът на стоките / услугите за целите на ДДС, не би могъл да претендира възстановяване на ДДС, ако прехвърлените вземания са станали несъбираеми. Противно на доводите на ответника цесионерът не може да се счита, на основание произтичащо от гражданското право, за данъчно задължено лице, на което разпоредбата на чл. 90, параграф 1 от Директивата за ДДС да предоставя право на намаляване на данъчната основа (т. 42). Това становище на СЕС изцяло кореспондира на предходната практика на Съда, отразена в Решението по дело С – 622 / 11, *Pactor*. Според тази практика, корекции на ДДС или на данъчно приспадане, свързано с ДДС, винаги се извършва само от получателя по доставката, съответно – само от доставчика, и прехвърлянето на гражданскоправни вземания или задължения, не оказва никакво влияние върху задълженията или правата на доставчика или получателя, предвидени в Директивата за ДДС. Не цесионерът, а доставчикът на стоките и услугите, е лицето, което извършва корекцията на начисления от доставчика ДДС за доставките на стоките / услугите, за които вземанията са станали несъбираеми. Това разбиране е в синхрон с приеманото в българската съдебна практика, според която публичноправни данъчни права, задължения и правоотношения не могат да бъдат прехвърляни чрез гражданскоправни сделки.

По втория въпрос СЕС приема, че 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 (т. 39 – 41). Според СЕС, 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 (а не от получателя по доставката). Що се отнася, обаче, до частта от вземанията, която не е била платена нито от получателя по доставката, нито от приобретателя на вземанията (и в крайна сметка е останала неплатена), то тя на общо основание представлява сума, която не е получена от доставчика, и този доставчик има право да коригира ДДС за неплатената сума.

„Виваком България“ ЕАД е третираля цедираните си вземания в пълно съответствие с горепосоченото решение на СЕС, като е намалила сумата на несъбраните си вземания със сумите, получени като цена на цесиите от цесионерите, както това е установено в заключението на ССЧЕ. В тази част настоящият състав намира, че оспореният РА е неправилен и незаконосъобразен. Основателна е тезата на жалбоподателя, че по спорния въпрос Върховният административен съд е формирал последователна практика и то между същите страни, но за предходни периоди (за 2014 г. и за 2015 г.) За дружеството – жалбоподател не е съществувало задължение да издава кредитни известия или други данъчни документи за намаляване на данъчната основа, при съобразяване на обстоятелството, че за ревизирувания период, подобно изискване не се поставя от приложимите правни норми. Съгласно т. 75 от Решение на Съда на ЕС от 29 февруари 2024 г. по дело С – 31 / 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. Това важи на още по-силно основание и по отношение на задължението за уведомяване на получателя по тази фактура за намерението на нейния издател да анулира ДДС, като това задължение представлява необходимо условие, наложено от практиката

на данъчната администрация за корекцията на фактурирания ДДС в случай на пълно или частично неплащане.

Във връзка с това основателни са аргументите на жалбоподателя, че от решението на СЕС по дело С – 314 / 22 е ясно, че кредитните известия не са регламентирани в Директивата за ДДС като условия за корекцията. В националния закон са въведени задължения за издаване на кредитни известия през 2023 г., т. е. след ревизирия период.

Основателни са съображенията на жалбоподателя, че въпросът за корекциите на ДДС при цедиране на несъбираемите вземания от доставчика на съответните стоки или услуги е разгледан в решението на СЕС от 9 февруари 2023 г. по дело С – 482 / 21, *Euler Hermes*. Разрешението, дадено от съда на ЕС е по отношение на два въпроса – дали цесионерът след придобиване на вземанията може да предяви претенции за възстановяване на ДДС за придобитите несъбираеми вземания. Второто разрешение е на въпроса как следва да се третира за целите на ДДС платената от цесионера сума при доставчика, издал фактурите, от които произтичат несъбираемите вземания.

По първия въпрос, съдът на ЕС приема, че приобретателят на вземането, който не е доставчикът на стоките или услугите за целите на ДДС, не може да претендира възстановяване на ДДС, ако прехвърлените вземания са станали несъбираеми.

По втория въпрос СЕС приема, че 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).

В обобщение трябва да се посочи, че в тази си част РА е незаконосъобразен. Основателно е посочено от жалбоподателя, че след като националната правна уредба не е предвиждала през ревизирия период документално изискване и задължение за коригиране на фактурите чрез кредитни известия, то такова задължение не може да бъде въведено с обратна сила, мълчаливо или чрез разширително тълкуване на разпоредбата на чл. 115 от ЗДДС.

От заключението на вещото лице става ясно, че вземанията, отразени в справка, са с продължителен период на просрочие, надхвърлящ 365 дни. Според вещото лице от съпоставката между счетоводните данни, справката за несъбираеми вземания и информацията, съдържаща се в ревизионния доклад (РД), се установява, че отписаните вземания, за които в РА е начислен ДДС и за които се претендира възстановяване на данъка, възлизат общо на 8 451 568. 26 лева с включен ДДС. От тази сума данъчната основа е 7 042 973. 55 лева, а съответният размер на данъка върху добавената стойност е 1 408 594. 71 лева.

Вещо лице К. е извършила съпоставка между размера на ДДС за възстановяване, определен към 12.12.2022 г., и размера на ДДС за възстановяване към дата 21.10.2025 г. Промяната в размера на ДДС за възстановяване отразява ефекта от постъпилите плащания по съответните вземания. Към дата 21.10.2025 г. размерът на ДДС за възстановяване възлиза на 1 407 762. 07 лева. Разликата в стойността е 832. 64 лева. След отчитане на постъпилите плащания и намаляване на ДДС, съдържащ се в тези плащания (832. 64 лева), размерът на ДДС за несъбираемите вземания към дата 21.10.2025 г. възлиза на 1 407 762. 07 лева.

В тази си част РА трябва да се отмени, но естеството му е такова, че след неговата отмяна делото не може да се реши по същество. Това е така, доколкото съдът не разполага с информация дали жалбоподателят няма други публични задължения, които да попадат в приложното поле на института на прихващането. Възможно е междувременно да са възникнали нови факти и обстоятелства, които само административният орган би могъл да вземе предвид при новото произнасяне след връщането на административната преписка. Административната преписка трябва да се върне на органите по приходите за произнасяне по искането за прихващане или

възстановяване с вх. № 26 – В – 14505 от 28.12.2023 г., депозирано от жалбоподателя „Виваком“ ЕАД. При новото разглеждане на искането органите по приходите трябва да се съобразят с мотивите в настоящия акт относно тълкуването на приложимите разпоредби, включително и като се вземат предвид междуременно постъпилите парични суми.

Относно констатации, свързани с размера на дължимата на Виваком законна лихва върху признатия с РА ДДС за бракувани активи

През ревизирия период „Виваком България“ ЕАД е извършвала корекции на ДДС по реда на чл. 79, ал. 1, във връзка с чл. 80, ал. 2 от ЗДДС (в приложимата му редакция, преди измененията, обнародвани в ДВ, бр. 106 от 22.12.2023 г., в сила от 01.01.2024 г.) за краткотрайни и дълготрайни активи, които са извадени от употреба през ревизирия период и са били продадени като скрап или са били изхвърлени / депонирани. Тези корекции са били извършени от жалбоподателя, защото същите са били изисквани от националния закон, а именно – от разпоредбата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС, приложима през 2018 г. Дружество „Виваком България“ ЕАД е внесло в бюджета ДДС, произтичащ от корекции за извадени от употреба активи, както това е установено в РД (с. 23 – 24) и в РА.

Жалбоподателят е бил страна в преюдициално производство пред СЕС, имащо за предмет установяване на несъответствие на нормата на чл. 79, ал. 1 от ЗДДС (в приложимата за 2018 г. редакция) – а именно – по дело С – 127 / 22, „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД, както и страна в главното производство пред ВАС, имащо за предмет идентични корекции за бракувани активи за предходен данъчен период. Със своето решение СЕС приема, че разпоредбата на чл. 185 от Директивата за ДДС „не допуска разпоредби на националното право, които предвиждат корекция на приспаднат ДДС по получени доставки във връзка с придобиването на стока, когато тя е била бракувана, тъй като данъчно задълженото лице е счело, че вече е неизползваема в обичайната му икономическа дейност, и впоследствие или е била предмет на облагаема с ДДС продажба, или е била унищожена или изхвърлена по начин, който конкретно води до необратимото ѝ изчезване, стига унищожаването да е надлежно доказано или потвърдено и вече обективно да няма никаква полза от стоката за икономическата дейност на данъчно задълженото лице.“

При спазване на горното решение на СЕС с РА сумата на ДДС за бракувани активи, платен от Виваком въз основа на норми на националния закон, нарушаващи правото на ЕС, е установена като намаление на задълженията за ДДС на Виваком за ревизирия периоди. Размерите на това намаление по месечни периоди са отразени в таблицата на с. 23 – 24 от РД.

В полза на дружеството е установена законна лихва само от 30.01.2024 г. (30 дни от датата на искането на Виваком за възстановяване на данъка, направено в ревизионното производство) до датата на издаване на РА (27.11.2024 г.), а не за целия период от съответните месечни дати, на които данъкът е бил внесен от Виваком, до датата на ефективното му възстановяване. Жалбоподателят обжалва РА в частта му, с която не му е възстановена компенсаторна лихва за периодите от датата на плащането на горепосочения ДДС до 29.01.2024 г. Размерът на така претендираната от жалбоподателя лихва е определен в заключението на ССЧЕ, отговор на Задача 7. Според това заключение въпросната лихва е в размер на 156 542. 15 лева.

Относно период, за който се дължи лихвата

Според практиката на СЕС, когато данък или друга сума са били внесени или събрани въз основа на национални правила или актове, нарушаващи правото на ЕС, същите суми трябва да бъдат възстановени с лихва от датата на внасянето им, а не от датата на искането за възстановяването им или от по-късна дата. Както посочва СЕС, „правото на възстановяване на парични суми, чието плащане е било наложено на правен субект от държава членка в нарушение на правото на Съюза

и правото на изплащане на лихви върху тези суми са израз на общия принцип на възстановяване на недължимо платеното“ . (Решение от 22 април 2022 г., постановено по съединени дела С – 415 / 20, С – 419 / 20 и С – 427 / 20, *Gräfendorfer Geflügel* и др.) Съдът разглежда тези принципи като общи принципи на правото на Съюза, които са еднакво приложими към всички нарушения на правото на Съюза, във всички области.

Съдът на ЕС е приел, че правото на Съюза не допуска национална правна уредба, която „ограничава законните лихви, които се присъждат при възстановяване на такса, събрана в нарушение на правото на Съюза, до лихвите, начислени от деня, следващ датата на искането за възстановяване на тази такса (решение от 18 април 2013 г. по дело С – 565 / 11, *Irimie*, т. 29; Решение от 18 януари 2017 г. по дело С – 365 / 15, *Wortmann KG*, т. 39). Както посочва СЕС принципът, въз основа на който на държавите членки е наложено задължението да върнат с лихвите сумите, събрани в нарушение на правото на Съюза, произтича от това последно право (а не от националните законодателства), при което националните разпоредби относно възстановяването, които ограничават периода на олихвяване, не могат да се противопоставят на този принцип.

Според практиката на СЕС, правото на Съюза не допуска и национална правна уредба, която ограничава правото на лихви върху възстановимите суми единствено до периода от датата на подаване на жалба от лицето (Решение от 22 април 2022 г., постановено по съединени дела С – 415 / 20, С – 419 / 20 и С – 427 / 20 *Gräfendorfer Geflügel*, т. 85)

Правото на компенсаторна лихва за суми, събрани или платени в нарушение на правото на ЕС възниква при две условия, а именно – първо, когато на правния субект от държава членка е било наложено да извърши плащане и второ, това плащане е било наложено в нарушение на правото на ЕС.

В случая националните разпоредби на чл. 79, ал. 1 и чл. 80, ал. 2 от ЗДДС (до измененията им в сила от 01.01.2024 г.) са наложили на Виваком задължение да извърши корекции на ползвания ДДС за извадените от употреба активи и да внесе ДДС, произтичащ от тези корекции. Това задължение е било наложено с акт на национален орган – чрез законодателен акт на Народното събрание, който е задължителен за правните субекти. Виваком е била задължена да внася данъка в съответствие с чл. 58, ал. 1 от Конституцията, придаващ задължителната сила на законите. Задължението за плащане на ДДС върху бракуваните активи е било наложено с акт на национален орган.

В решението на СЕС по дело С – 127 / 22, „БТК“ ЕАД е прието по ясен начин, че правото на ЕС не допуска прилагането на тези национални разпоредби. Следователно, плащанията на ДДС са наложени на Виваком с акт на национален орган, нарушаващ правото на ЕС. При това, в съответствие със същото право лихва несъмнено се дължи от датата, на която всяка съответна сума е била платена, до датата на ефективното и възстановяване. Разпоредбата на чл. 129 от ДОПК не води до друг извод, тъй като според СЕС „правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национален режим като разглеждания в делото по главното производство, който ограничава законните лихви, които се присъждат при възстановяване на такса, събрана в нарушение на правото на Съюза, до лихвите, начислени от деня, следващ датата на искането за възстановяване на тази такса.”

Неоснователност на доводите на ответника, основани на разпоредбата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК. Разграничението в практиката на СЕС между компенсаторни лихви върху ДДС, платен в нарушение на правото на ЕС, от една страна, и лихви за забава по националното право, от друга

Основателни са аргументите на жалбоподателя, че органите по приходите и ответникът

неправилно се позовават на разпоредбата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК и твърдят, че лихва не се дължи от датата на плащането на данъка, а едва 30 дни след датата на искането за възстановяване на ДДС, платен в нарушение на правото на ЕС.

Разпоредбата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК се отнася до т. нар. „лихва за забава” по смисъла на горепосочената практика на СЕС, но няма отношение към компенсаторната лихва, която се дължи въз основа на правото на ЕС в случаите, в които суми, които са станали възстановими според правото на Съюза, не са били възстановени, въпреки че възстановяването им по това право е било наложително.

Както се вижда от цитираното от органите по приходите Решение на СЕС по съединени дела С – 13 / 18 и С – 126 / 18, *S. – Mizo* (с. 23 от РА), СЕС разграничава следните два вида лихви, свързани с недължимо платени или недължимо задържани суми за данъци и такси от държавата – членка:

А) Компенсаторна лихва върху суми, които са били внесени или задържани от държава – членка в нарушение на правото на Съюза – тази лихва се дължи пряко въз основа на правото на Съюза „за периода от датата, на която разглежданата парична сума е била платена на съответната държава членка или е трябвало да бъде предоставена от тази държава членка на съответния субект...”

Б) Лихви за забава, включително лихва върху надвзет ДДС, невъзстановен в предвидения в националното право срок, която лихва се дължи в съответствие с националното право. Както посочва СЕС лихвата за забава се дължи за „пропускането от данъчната администрация на наложен ѝ процесуален срок, предвиден в националното право”.

В това решение на СЕС (по съединени дела С – 13 / 18 и С – 126 / 18, *S. – Mizo*) според унгарското право в случаите на надвзет ДДС в нарушение на правото на Съюза, лихвата се определя „в размер, равен на основния лихвен процент на централната банка и изчислен от датата на плащането на данъка до датата на влизане в сила на решението за възстановяване.” Според националното право на У. претенциите за възстановяване на надвзет ДДС в нарушение на правото на ЕС, са били ограничени със срок. Когато искането не е било предявено в този срок, то е подлежало на разглеждане по общите правила и срокове за възстановяване, предвидени в унгарския данъчно – осигурителен кодекс.

В Решението си по тези обединени дела Съдът на ЕС ясно разграничава двете отделни хипотези на лихви (т. 33 – т. 51 относно лихвите върху суми, задържани в нарушение на правото на ЕС; съответно т. 61 – т. 69 относно лихвите за забава). Така според т. 62 от Решението, разглежданите в тези точки трети и четвърти преюдициални въпроси „не са относно лихвите, които се начисляват върху подлежащия на приспадане надвзет ДДС, задържан в нарушение на правото на Съюза, а за лихвата за забава, предвидена в чл. 37, параграфи 4 и 6 от Данъчно – процесуалния кодекс, която се начислява при забава от страна на администрацията при заплащането на сума, чието възстановяване е поискано от данъчно задълженото лице.”

Видно от т. 8 от Решението на СЕС, компенсаторната лихва за суми, събрани в нарушение на правото на Съюза, се е дължала от датата на плащането на съответния данък, събран в нарушение на правото на ЕС.

Според цитираната практика на СЕС, за разлика от компенсаторните лихви върху суми, задържани в нарушение на правото на ЕС, плащането на национални лихви за забава „не произтича пряко от задължението по силата на правото на Съюза за компенсиране на загубите, причинени от невъзможността да се ползва надвзетия ДДС, задържан в нарушение на правото на Съюза, а от пропускането на данъчната администрация на наложен ѝ процесуален срок, предвиден в националното право.”

В обобщение на всичко това, според тезата на жалбоподателя на „Виваком България“ ЕАД се дължи компенсаторна лихва, за сумите, които той е платил в резултат на наложено законово

задължение по чл. 79 от ЗДДС, нарушаващо правото на ЕС, и това право на жалбоподателя произтича пряко от правото на ЕС, а не от разпоредбата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК.

Жалбоподателят не е съгласен с твърдението на органите по приходите, че Решение от 18 април 2013 г. по дело С – 565 / 11, *Irimie*, както и останалата цитирана от жалбоподателя практика (Решение от 18 януари 2017 г. по дело С – 365 / 15, *Wortmann KG*, т. 39; Решение по съединени дела С – 415 / 20, С – 419 / 20 и С – 427 / 20, *Gräfendorfer Geflügel*, т. 85) се отнасяли до случаи на „недължимо внасяне на данъка или несвоевременно възстановяване на такъв в противоречие на правото на ЕС въз основа на актовете на съответните компетентни органи“.

Според настоящия състав в тази си част жалбата е основателна. Съгласно разпоредбата на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС, данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание, се възстановява със законната лихва, считано от датата, на която е следвало да бъде възстановен до окончателното му изплащане, независимо от разпоредбата на ал. 8. Целта е да не се допуска различно третиране на данъчните субекти в процедурата по възстановяване на данък, съответно тези от тях, на които е възложено извършването на ревизия да не бъдат санкционирани, поради удължаването на нормативно определените срокове за възстановяване. Посоченото означава, че разпоредбата ясно разграничава момента, от който платецът на данъка може да претендира възстановяването му ведно с лихва, от една страна, от момента, от който данъкът трябва да се възстанови, ведно със законната лихва, от друга.

В т. 61 на своето решение от 12 май 2011 година по дело С-107/10, „Енел Марица Изток 3“ АД, ECLI:EU:C:2011:298, Съдът на ЕС е постановил, че член 183 от Директивата за ДДС, разгледан в съответствие с принципа на данъчен неутралитет, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която общият срок за възстановяване на надвезтия ДДС, след изтичането на който се дължи лихва за забава върху сумата, която трябва да се възстанови, се продължава при започване на производство по данъчна ревизия, като в резултат от това продължаване лихвата се дължи едва от датата на приключване на това производство.

Съгласно формираната практика на ВАС и по-конкретно Решение № 1823 от 17.02.2026 г. по адм. д. №319 / 2026 г., при случаи като настоящия от ключово значение е решението на СЕС по съединени дела С-415/20, С-419/20 и С-427/20 и по дело С-565/11. Тълкуването, дадено от Съда на ЕС е в насока, че правото на възстановяване и правото на лихви, предназначени да компенсират невъзможността да се използва съответната парична сума, може да бъде изтъкнато не само в случаите, когато национален орган е наложил на правен субект задължението за плащане, но и в други случаи като плащане в изпълнение на национална разпоредба, противоречаща на правото на ЕС, или неправилно транспонираща това право. (т. 63 и т. 64). Условието и редът за заплащане на лихви, регламентирани във вътрешния правов ред на държавите членки в случаите на възстановяване на парични суми, събрани в нарушение на правото на ЕС, не трябва да лишават правния субект от подходящо обезщетение чрез заплащането на лихви (т. 75 и т. 76). В това решение на ВАС се приема, че се прилага изречение първо на чл. 129, ал. 6 от ДОПК, ако данъкът е внесен в изпълнение на административна практика или на конкретно дадено указание от данъчен орган, за която сума с решение на Съда на ЕС е прието, че противоречи на правото на ЕС. Тоест, и при липса на индивидуален административен (финансов) акт, при недължимо внесен данък, лихва се дължи от датата, на която сумата е била платена недължимо. В този смисъл е и посоченото от жалбоподателя Решение № 4379 от 31.03.2014 г. по адм. д. № 6398 / 2012 г. на ВАС, Осмо отделение. В решението е прието, че ако едно финансово задължение е възникнало при действието на норма, противоречаща на общностното право, то това задължение се явява недължимо платено още към този момент. Сумата е платена при

начална липса на основание.

Всичко посочено дотук води до извод, че РА е незаконосъобразен в частта си, в която по отношение на искането на Виваком за лихва органите по приходите са приложили разпоредбата на чл. 129, ал. 6, изречение второ от ДОПК. Дължима е лихва, считано от момента на плащане на сумата до датата на окончателното ѝ плащане. Съответно на заключението на вещото лице това е сумата от 156 542. 15 лева. Сумата е изчислена за периода от датите на внасяне на съответните суми през 2018 г. до 29.01.2024 г. Вещото лице К. е посочила, че изчисленията са извършени поотделно за всяка месечна сума на ДДС за бракувани активи, като подробните изчисления по месеци са представени в Приложение № 1 към заключението.

Относно разноските

Страните своевременно претендират разноски по делото.

На жалбоподателя „Виваком България“ ЕАД се дължат разноски в частта, с която жалбата е основателна. Представен е списък на разноските по адм. д. № 5092 / 2025 г. на АССГ, 45 – ти състав, изготвен от адв. С. Й.. Представени са фактура № [ЕГН] от дата 30.04.2025 г. за процесуално представителство в размер на 3436. 01 лева (1 756. 80 евро); фактура № [ЕГН] от дата 30.09.2025 г. в размер на 2112. 30 лева (1080. 00 евро); фактура № [ЕГН] от дата 28.11.2025 г. в размер на 2844. 56 лева (1454. 40 евро); фактура № [ЕГН] от дата 30.01.2026 г. в размер на 2206. 18 лева (1128. 00 евро); фактура № [ЕГН] от дата 27.02.2026 г.; държавна такса в размер на 25. 56 евро; възнаграждение за вещо лице 511. 29 евро (първоначален депозит) и 6283. 94 евро (окончателно определен депозит) за вещо лице, внесени с допълнителна молба от дата 17.04.2026 г.

В полза на жалбоподателя е признат материален интерес в размер на 2156102. 24 лева (формиран като сбор от 348 630. 30 лева начислен ДДС за тримесечни неустойки + 242 353. 08 лева съответни на това лихви + 1 408 594. 71 лева отказано възстановяване на ДДС + 156 524. 15 лева отказани лихви, във връзка с недължимо внесен ДДС). При прилагане на простото тройно правило (2156102. 24 лева x 26 693. 57 лева : 2382818. 29 лева), размерът на претендираните разноски е 24 153. 78 лева. Поради посоченото съдът уважава искането на жалбоподателя за разноски в размер на **24 153. 78 лева**. Превалутирани съобразно чл. 12 и чл. 13 от Закона за въвеждане на еврото в Република България разноските възлизат на **12349. 63 евро**.

Съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК (изм. – ДВ, бр. 17 от 2026 г.) на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. На администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правна помощ. В чл. 37, ал. 1 от ЗПП е регламентирано, че заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя в наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. Съгласно чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ (в сила от 1.10.2025 г.) по административни дела възнаграждението за една инстанция е от 200 до 300 лв. По административни дела с материален интерес възнаграждението е от 130 до 450 лв. Доколкото една част от жалбата се отхвърля – за сумата от 226 698. 05 лева (формирана като сбор от 132 449. 63 лева допълнително начислено ДДС по доставки, които не притежават характеристиката на неустойки + 94 248. 42 съответната лихва, определена в процентно съотношение спрямо лихвата от РА) дружеството-жалбоподател дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето и изр. четвърто ДОПК, вр. чл. 24, изр. второ от Наредбата за заплащането на правната помощ, в размер на 450 лева. Превалутирани съобразно чл. 12 и чл. 13 от Закона за въвеждане на еврото в Република България

разноските в полза на ответника възлизат на **230. 08 евро**. Вече беше посочено, че съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 1 от ДОПК на ответника се присъждат разноски съобразно отхвърлената част от жалбата. Съобразно на простото тройно правило (226 698. 05 лева x 450 лева : 2382818. 29 лева) разноските в полза на администрацията на НАП са 42. 81 лева. Изразени в еурова равностойност разноските се равняват на **21. 89 евро**.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София-град, 45 – ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ РА № Р – 29002923007587 – 091 – 001 / 27.11.2024 г., издаден от М. В. С., на длъжност началник на сектор, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, **В ЧАСТТА**, с която на „Виваком България“ ЕАД, са определени допълнителни задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 348 630. 30 лева за тримесечни неустойки и съответни на това лихви 242 353. 08 лева, отказано възстановяване на ДДС в размер на 1 408 594. 71 лева, ведно със законната лихва на начислен ДДС от „Виваком България“ ЕАД за доставки към клиенти, сумите по които не са били платени в продължителен период от време и са били обезценени като несъбираеми и отписани през 2018 г., както и отказ за възстановяване на лихви в размер на 156 542. 15 лева, във връзка с признатата с РА сума за възстановяване на ДДС в размер на 275 184. 32 лева за активи, изведени от употреба през ревизирания период, за които възстановимия ДДС е бил платен, като незаконосъобразен, **КАТО ОТХВЪРЛЯ** жалбата в останалата част.

ВРЪЩА на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, на основание чл. 160, ал. 3 от ДОПК, административната преписка за произнасяне по искането за прихващане или възстановяване с вх. № 26 – В – 14505 от 28.12.2023 г. на „Виваком България“ ЕАД по чл. 129, ал. 1 от ДОПК, заявено в хода на ревизионното производство, при спазване на мотивите на съда относно тълкуването и прилагането на закона, така както са дадени в настоящия съдебен акт.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, да заплати на „Виваком България“ ЕАД (с предходно фирмено наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], разноски по делото в размер на **12349. 63 евро**.

ОСЪЖДА „Виваком България“ ЕАД (с предходно фирмено наименование „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД), ЕИК[ЕИК], адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на **21. 89 евро**.

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