

РЕШЕНИЕ

№ 25171

гр. София, 23.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в
публично заседание на 25.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **8746** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.129, ал.7, вр. чл.156-161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД (ЙЕТТЕЛ), ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], Бизнес парк С., сграда 6, и със съдебен адрес [населено място], [улица],ет.4, чрез адв. В. и адв. Д., срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002922007764-091-001 от 20.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д. - ръководител на ревизията, при ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" в частта, изменена и потвърдена с Решение № 831 от 17.06.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно начислен ДДС по реда на чл.67, ал.2 от ЗДДС в размер на 1 279 484.79 лв., определен върху данъчна основа от 7 676 908.74 лв. – платени неустойки през 2017 г. и лихви за забава в размер на 851 684.10 лв., както и в частта, с която е отказано възстановяване на данък добавена стойност в размер на 1 492 412,23 лв., или общо в размер на 3 623 581.12 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на закона. Поддържа, че приходните органи и следвало служебно да приложат нищожността на договорните клаузи за неустойки, без да е необходимо изрично да бъдат сезирани с подобна молба, вкл. съгласно принципите на обективност и служебно начало (чл. 3 и чл. 5 от ДОПК). Оспорва изводите на приходните органи, че нямат правото да установят нищожност на клаузите в договорите, сключени от ревизираното лице. Цитира административна практика по Решение № 565/14.04.2022 г. на Директора на ОДОП-[населено място], касаещо РА на ЙЕТТЕЛ за 2015 г. и Решение № 167/06.02.2023 г. на Директора на ОДОП - [населено място] относно РА за 2016 г. ОДОП, в които изрично е установена

нищожността на тези клаузи и отменен съответният РА с аргумент за необлагаемост на нищожна клауза, което разбиране на ОДОП е следствие от възприемане аргументите на АССГ в Решение № 929/ 17.02.2022 г. по адм. дело № 8275/2021 г. Твърди, че дали една неустойка е платена или не няма никакво значение с оглед установяване на нищожността на клаузата, с която е уговорена същата. Навежда пространни доводи, че клаузите в договорите на ЙЕТТЕЛ за 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. са идентични, следователно, изводите на гражданските съдилища, АССГ и ОДОП за нищожността на клаузите за 2014 -2016 г. са напълно приложими и към клаузите за 2017 г. Относно претенцията за ДДС за възстановяване върху несъбрани вземания жалбоподателят посочва, че е налице трайна практика на ВАС по предходните три обжалвания на идентични Ревизионни актове на ЙЕТТЕЛ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. Подчертава, че възстановяването не е поискано в годината, в която са издадени фактурите - 2017 г., а едва през 2022 г., когато е подадено първоначалното искане за възстановяване (коригирано през 2023 г.), когато давността за вземанията по въпросните фактури вече е била изтекла. Оспорва изводите на данъчните органи, които погрешно считат, че ЙЕТТЕЛ иска корекция, която да бъде отразена към периода, обхванат от ревизията - 2017 г., като поддържа, че дружеството е поискало възстановяването на ДДС да бъде извършено към 2022 г., когато е подадено искането. Твърди, че несъбираемостта на вземания, възникнали през 2017 г., несъмнено е била налице към момента на извършване на ревизията, тъй като по време на издаване на РД са били минали близо 6 години от възникването им. Т.е., към момента, в който ревизиращите органи би трябвало да са изследвали релевантните за казуса факти и обстоятелства, е минал много по-голям период от 3-годишния давностен срок от възникване на въпросните вземания. Цитира практика на АССГ и ВАС за предходни ревизирани години. С позоваване на практика на Съда на Европейския съюз (СЕС) счита, че изискването на доказателства (във връзка с доказването дали вземането е вероятно да остане неплатено) не следва ненужно да усложнява възстановяването на ДДС или да го прави практически невъзможно. Твърди, че е представил достатъчно доказателства, че вземанията не са били платени през продължителен период от време и че е вероятно да останат неплатени и в бъдеще, като ЙЕТТЕЛ обосновава несъбираемостта на вземанията с изтичане на 3-годишния им давностен срок и неплащането в продължителен период дори след изтичане на давността. Цитира практика на СЕС, според която в хипотезата на несъбираеми вземания основанието за възстановяване настъпва или в момента, в който вземането стане окончателно несъбираемо, или в момента, когато лицето изтъкне и докаже, че съществува обоснована вероятност вземането да остане несъбрано (Решение на СЕС по дело C-242/18, т. 62 и 63). Относно цедираните вземания също се позовава на практиката на ВАС по делата, касаещи РА на ЙЕТТЕЛ за 2014 г., 2015 г. и 2016 г., която е единна в становището си, че цесиите не са породили ефект на основание чл. 99, ал. 4 ЗЗД, поради което ДДС подлежи на възстановяване и за цедираните вземания. Оспорва доводите на ответника, че трябва да се приспадне цената, получена от цесионерите, като счита, че обстоятелствата в настоящото производство се различават от посоченото от ОДОП дело на СЕС, касаещо изплатено застрахователно обезщетение и прехвърляне на вземания, които обаче не са били несъбираеми към момента на прехвърлянето (т.е. платецът не е имал право да възстанови ДДС по отношение на тях). Твърди, че в настоящия случай по време на цедирането на вземанията от ЙЕТТЕЛ, техният 3-годишен давностен срок е бил вече изтекъл, т.е. дори и към момента на тяхното цедиране те вече са били несъбираеми. Освен това, съгласно чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС сделката по прехвърляне на вземания е освободена доставка, извън обхвата на българския ЗДДС. Такава корекция би нарушила механизма на ДДС като косвен данък и неутралитета му по отношение на ЙЕТТЕЛ (като лице, внасящо предварително данъка в полза на държавата). Съответно, по този начин би била възпрепятствана последваща корекция при евентуално

постъпване на плащане от страна на клиента. Идентични аргументи са били повдигнати от ОДОП и в касационната жалба до ВАС по ревизията за 2016 г., но са отречени в Решение № 5296/21.05.2025 г. по адм. д. № 3006/2025 г. Навежда пространни доводи за липса на основание за облагане с ДДС, тъй като в крайна сметка предприемачът не е извършил възмездна доставка на стоки или услуги по смисъла на член 2 от ДДС Директивата, доколкото ДДС следва да е напълно пропорционален на цената, която действително е получена за доставка на стоки или услуги, които наистина са извършени. Претендира отмяна на РА и присъждане на разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. А.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002922007764-020-001 от 15.12.2022 г., връчена по електронен път на 16.12.2022 г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ - 2 в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, в качеството на заместник на М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ - 1 в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО /Заповед ЖУЧР-2/03.06.2021 г./, оправомощени на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №ГДО-49/01.04.2016 г. /Р. С./ и Заповед №ГДО-31/13.03.2018 г. /М. С./ на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. На основание чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от датата на връчване на ЗВР тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 16.03.2023 г. По реда на чл. 113, ал. 3, във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК срокът е продължен до 16.05.2023 г. със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-29002922007764-020-002 от 13.03.2023 г. Със Заповед №Р-29002922007764-023-001 от 13.03.2023 г. производството е спряно. Възобновено е със Заповед №Р-29002922007764-143-001 от 16.06.2023 г. Със ЗИЗВР №Р-29002922007764-020-003 от 08.08.2023 г., издадена въз основа на Заповед №Р-29002922007764-ЗИД-001 от 08.08.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, срокът за извършване на ревизията е продължен до 05.10.2023 г. Всички ЗИЗВР и заповедите за спиране/възобновяване, са издадени от М. В. С..

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от представена от ответника Заповед № ГДО-31 от 13.03.2018 г., с която директорът на ТД на НАП ГДО С., е възложил на М. В. С., в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП ГДО С., функциите на компетентен орган по чл.113 от ДОПК. Компетентността на Р. Г. С., като заместник на М. В. С., произтича от Заповед № УЧР-2 от 03.06.2021 г. на директора на ТД на НАП ГДО С..

Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представени от ответника удостоверения от доставчика на електронни услуги на л.342 от Приложенията към делото, както и на електронен носител CD, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи (КЕП).

Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002922007764-091-001 от 19.10.2023 г., връчен електронно на 24.10.2023 г. Подадено възражение по реда и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, вх. №26-Й-12752/ 03.11.2023 г.

Ревизията приключва с РА№Р-29002922007764-091-001от 20.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 21.11.2023 г.

С РА е определен резултат за ревизирания период - ДДС за внасяне в размер на 76 291,322,83 лв.

при деклариран и внесен данък 76 870 554,81 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви в размер на 1 342 078,65 лв.

С Протокол №1994876 от 02.10.2023 г. са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършени предходни контролни производства на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /ревизия по ЗДДС за данъчни периоди от 01.05.2014 г. до 31.12.2014 г., възложена във връзка с УИН №Р-29002919008051 и проверка по прихващане или възстановяване на ДДС за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2014 г., възложена във връзка с УИН №П- 29002923043171/.

Констатирано е, че през ревизирия период дружеството е извършвало дейност по 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. За осъществяване на същата „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД притежава лицензи, регистрации и разрешителни, издадени от Комисията за регулиране на съобщенията.

В хода на ревизионното производство от страна на дружеството е подадено ИПВ, прието с вх. №Р-29002922007764-ПРД-001 от 20.12.2022 г. Със същото от „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД се претендира възстановяване на ДДС, начислен върху несъбрани вземания по издадени фактури на клиенти през 2017 г. в размер на 1 598 619.21 лв. Впоследствие с ИПВ №26-Й-7675 от 29.06.2023 г. сумата е коригирана на 1 492 412,23 лв. В тази връзка от ревизираното лице се навеждат доводи, че поради липса на законова уредба в ЗДДС за периодите преди 01.01.2023 г. в частта възстановяване на ДДС при несъбираеми вземания, с процесното искане дружеството упражнява правото си за намаляване на данъчната основа. Към искането е приложен и електронен носител /файл с данни/, определящ и индивидуализиращ неплатените вземания като фактура, клиент и тип, като същевременно от жалбоподателя е изрично пояснено, че в претендираната сума за възстановяване не се включват начислените за периода неустойки.

Ревизорите са изследвали детайлно дали има обоснована вероятност въпросните вземания да останат несъбираеми, както и е преценено кога е настъпила съответната изискуемост за вземанията. Съобразено е и обстоятелството налице ли е прекъсване или спиране на давностните срокове, както и налице ли е цедиране на вземането и на данъка, начислен върху същото. От органите по приходите е съобразено и налице ли е основание за намаляване на данъчната основа и ДДС през данъчните периоди в обхвата на ревизията по доставки, фактурирани от „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД през 2010 г. - 2014 г. От задълженото лице е поискано да се посочат и обстоятелствата, поради които вземанията са класифицирани като несъбираеми. Приложените от жалбоподателя документи и писмени обяснения са подробно описани в констативната част на РД. След анализ на събраните и приобщени доказателства от ревизиращите е заключено, че на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД не следва да се възстанови претендираната сума, формирана от 177 475 броя документа. В тази връзка е посочено, че в хода на ревизионното производство не са ангажирани убедителни доказателства за това, че процесните суми са окончателно несъбираеми, а по-скоро, че са такива, за които е извършено плащане преди да е изтекъл законоустановения срок за принудително изпълнение. Наведени са и доводи, че доброволното плащане на изискуемото задължение от страна на длъжниците, преди изтичане на приетия в практиката на съдилищата тригодишен срок за принудително събиране на вземанията, произтичащи от договори с периодични плащания /съобразно дадените в Тълкувателно решение №3/2011 на ВКС насоки/ следва да се разбира като конклюдентно действие на длъжниците, чрез което се прекъсва давността по силата на самата правна норма. От тук е направен и изводът, че цедираните вземания, за които е налице макар и частично плащане преди изтичане на тригодишния давностен срок, не са окончателно несъбираеми. Изложени са и аргументи, че за цедираните вземания не би

следвало да се претендира корекция на данъка от страна на жалбоподателя, тъй като липсва активна правна легитимация за цедента да предявява искания за корекции за чужди вземания. В тази връзка ревизиращите са се позовали и на Решение №4143/19.04.2023 г. на ВАС, съгласно което искането за възстановяване на платен ДДС е основателно за собствените вземания, но не и за цедираните такива.

На следващо място ревизорите са изтъкнали, че сумите на претендирания ДДС за възстановяване в посоченото искане са формирани от издадени фактури през същите данъчни периоди на 2017 г., когато вземането е възникнало. Посочено е, че към датата на извършване на доставката или датата на издаване на фактурата е неправилно да се намали данъчната основа, тъй като в този момент данъчнозадълженото лице по правило очаква цената, която е договорена да му бъде и платена. Следователно в този момент и конкретно при така претендираната сума за възстановяван за фактури, издадени през 2017 г., все още не са налице предпоставките по член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. С оглед на изложеното от ревизиращите е направен извод, че е недопустимо да се иска възстановяване на несъбрани вземания в данъчните периоди на тяхното възникване, доколкото към този момент не са налице обстоятелства да се счита, че за тези вземания е изтекла давността по ЗЗД. В подкрепа на изложеното е посочено и обстоятелството, че самото ревизирано лице определя в приложените от него справки, че несъбираемостта за претендирания ДДС в размер на 1 492 412,23 лв. възниква в периодите от м. 01.2019 г. до м. 01.2021 г. Тоест в периодите в обхвата на ревизията би могло да бъде извършена корекция на начисления ДДС единствено по отношение на доставките, за които лицето докаже, че именно през 2017 г. е настъпила несъбираемостта на вземанията. Предвид гореизложеното ревизиращият екип не е уважил претенцията на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за възстановяването на ДДС върху несъбраните вземания на дружеството в размер на 1 492 412,23 лв., чрез намаляване на данъчните основи на издадени фактури през данъчни периоди в обхвата на ревизията - 2017 г.

На следващо място, с РА е начислен ДДС по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС в размер на 1 279 484,79 лв., определен върху данъчна основа в размер на 7 676 908,74 лв. /стойността на платените неустойки през 2017 г./ Върху сумата на платените неустойки, на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК е начислена лихва за забава в размер на 1 181 083,90 лв.

От органите по приходите е установено още, че през периода „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /понастоящем „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД/ е осчетоводило неустойки, обезщетения, пропуснати ползи и други подобни компенсации за неизпълнение на договори от клиенти, за които не е начислило ДДС /табл. стр. 8 - 9 от РД/. Видно от приложената от лицето таблица общият размер на начислените и неплатени неустойки на база сумата на стандартните за съответната програма/пакет месечни абонаментни вноски е в размер на 22 129 716,35 лв., а на платени е в размер на 7 293 841,04 лв. Съответно общият размер на начислените неустойки на база на фиксирана сума е в размер на 1 231 254,43 лв., а на платените в размер на 383 067,71 лв.

Съгласно обясненията му, дружеството не е начислявало ДДС върху изброените групи неустойки и обезщетения и същите не са включени в данъчната основа на издадените фактури, документиран са само заплатените суми чрез издаване на сметки за неустойки от билингва система на основание чл. 84 от Правилника за прилагане на ЗДДС /ППЗДДС/, тъй като е възприето, че посочените суми като неустойки са с обезщетителен характер, които попадат под обхвата на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС.

При така установената фактическа обстановка от органите по приходите е направен извод, че предсрочното прекратяване на договора от клиента или по негова вина не променя съществено икономическата същност на отношенията между него и ревизираното лице. Прието е, че сумата, дължима при неспазване на срока на договора

е възнаграждение за предоставяните от ТЕЛЕНОР услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на срока, посочен в договора и трябва да се разглежда икономически като част от общата цена за предоставянето на процесните услуги, която е разделена на месечни части 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.

Предвид гореизложеното е заключено, че процесните неустойки неправилно са приемани от дружеството като суми с обезщетителен характер и като такива са били третираны по реда на чл. 26, ал. 2, изр. 2 от ЗДДС, съответно не са участвали при формиране на данъчната основа за облагане. Наведени са и доводи, че с клаузата за неустойка се прикрива друг вид действително съглашение между страните, тоест друг вид доставка между тях. В подкрепа на изложеното ревизиращите цитират и практика на СЕС /решение по дело С-43/19 и по дело С-295/17/ по аналогични казуси, в които Съдът приема, че сумите събирани от икономически оператори при предсрочно прекратяване по вина на клиента на договор за доставяне на услуги, предвиждащ спазването на срок на лоялност, в замяна на предоставянето на изгодни търговски условия на този клиент, трябва да се считат за възнаграждение за възмездна доставка на услуги, независимо от факта, че не съвпадат с останалите суми, които биха били платени през останалата част от срока за лоялност.

Органите по приходите са анализирали практиката на Административен съд София град /АССГ/ и Върховния административен съд /ВАС/, касаеща начисляване на данък върху неустойки, дължими въз основа на нищожна клауза от договор, с които са отменени или потвърдени издадени РА на телеком оператори, като са констатирани, че типовете неустойки, начислявани от „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД и неустойките, разгледани от ВАС в Решение №4143/19.04.2023 г. са идентични и съпоставими. В мотивите на това решение ВАС е обосновал извод, че сумите, по отношение на които в практиката си СЕС приема, че са възнаграждения за извършени възмездно доставки на услуги, съответстват на сумите, формиращи размера на „неустойки, начислени при предсрочно прекратяване на договорите от страна на клиентите преди изтичането на минималния срок, определени в размер на месечните абонаментни такси, дължими до изтичането на посочения в договора срок“ и на сумите, формиращи размера на „обезщетения при предсрочно прекратяване на условията за тарифно обвързване със закупено устройство на преференциална цена в размер на фиксирана сума в зависимост от използвания тарифен план“. Т.е. ВАС е направил извод, че за същите се дължи ДДС.

С оглед на изложеното и предвид липсата на ангажирани доказателства, че по отношение на начислените неустойки през 2017 г. по договори с клиенти, са налице влезли в сила решения, с които клаузата за неустойка да е прогласена за нищожна, с РА за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. е начислен ДДС в размер на 1 279 484,79 лв. В тази връзка е посочено, че плащането или не на процесните неустойки, не променя данъчната основа, подлежаща на облагане с ДДС. Тъй като дължимите суми са във връзка с доставки с периодично изпълнение, ревизиращите органи са приели, че при определяне на данъчното събитие е приложима нормата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. Поради това на датата, на която съответната сума става дължима, по силата на чл. 25, ал. 4, във връзка с ал. 6 на същата разпоредба от ЗДДС, данъкът става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, без оглед на това дали сумата е платена или не. Предвид разпоредбата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, органите по

приходите приемат, че данъчната основа за извършваните от дружеството доставки на услуги срещу насрещна престация, е дължимото за тях възнаграждение, а не само платеното. При изчисляването на дължимия данък за неустойките е прието, че данъкът е включен в договорената цена, защото неустойките са в размер на предварително определена сума и не е уговорено, че данъкът се дължи отделно.

Ревизионният акт е връчен електронно на 21.11.2023 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. № 26-Й-13862 от 04.12.2023 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 09.02.2024 г. В този срок производството е спряно със Заповед № РД-04-3 от 23.01.2024 г. и възобновено със Заповед № РД-05033 от 30.05.2024 г., двете на директора на ДОДОП С., т.е. при оставащи 17 дни за произнасяне от решаващия орган, изтичащи на 16.06.2024 г. – неделя, неработен ден.

Постановено е Решение № 831 от 17.06.2024 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден относно начислен ДДС в размер на 1 279 484,79 лв., изчислен върху платените на дружеството неустойки през 2017 г. в размер на 7 676 908,74 лв., и отменен в частта относно начислени *лихви за забава* върху начислени, но неплатени неустойки през 2017 г. в размер на 1 181 083,90 лв.

Решение № 831 от 17.06.2024 г. на директора на ДОДОП С. е връчено на 19.06.2024 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 03.07.2024 г., от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Не се установяват допуснати в хода на ревизионното производство съществени процесуални нарушения. Изложеното, във връзка с разпоредбата на чл.160, ал.1 от ДОПК, определя спора като материалноправен.

I. В частта на начисления ДДС по реда на чл.67, ал.2 от ЗДДС в размер на 1 279 484.79 лв., определен върху данъчна основа от 7 676 908.74 лв. – платени неустойки през 2017 г. и лихви за забава в размер на 851 684.10 лв.:

В тази част съдът приема, че правното положение на ДЗЛ е идентично с това на доставчиците на услуги, по отношение на които са постановени Решения на СЕС по дела С-295/17 и С-43/19.

По дело С-296/17 МЕО е установено в Л. (П.) дружество с основен предмет на дейност извършването на телекомуникационни услуги на територията на П.. В рамките на своята дейност МЕО сключва с клиентите си договори за предоставяне на телекомуникационни услуги и услуги за достъп до интернет, телевизия и мултимедия, като в някои от тези договори се предвижда задължение клиентът да остане обвързан с договора за определен минимален срок и в този контекст му се предлагат някои промоционални условия, по-специално под формата на по-малки месечни абонаментни вноски. Тези договори предвиждат също, че ако по искане или по вина на клиентите продуктите и услугите бъдат дезактивирани преди изтичането на договорения минимален срок на обвързаност, МЕО има право на обезщетение, съответстващо на договорения размер на една месечна абонаментна вноска, умножен по разликата между предвидения в договора минимален срок на обвързаност и броя месеци, през които услугите са били предоставяни. От акта за преюдициално запитване следва, че след като клиентът

прекрати предсрочно договора за предоставяне на услуги, МЕО дезактивира услугите по договора и изготвя на клиента фактура за обезщетението, което последният му дължи и чийто размер е предварително определен в договора, като във фактурата се отбелязва „не се облага с ДДС“. МЕО смята, че сумата, дължима при предсрочно прекратяване на договорите за предоставяне на услуги, е обезщетение, което не подлежи на облагане с ДДС, тъй като не се явява възнаграждение за извършена услуга.

Според т.39 от решението: В това отношение следва да се отбележи, че доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на посочената 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 (вж. в този смисъл решения от 18 юли 2007 г., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, т. 19 и цитираната съдебна практика и от 23 декември 2015 г., *Air F.-KLM* и *Hop!Brit-Air*, C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841, т. 22). Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност (вж. в този смисъл решение от 23 декември 2015 г., *Air F.-KLM* и *Hop Brit-Air*, C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841, т. 23 и цитираната съдебна практика).

В т.43 от мотивите на същото решение е посочено, че що се отнася до значението на договорните клаузи за квалификацията като облагаема сделка, следва да се отбележи, че отчитането на *действителното икономическо и търговско положение* представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 20 юни 2013 г., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42 и цитираната съдебна практика). *Предсрочното прекратяване на договора от клиента или по негова вина не променя икономическата същност на отношението между МЕО и неговия клиент* (т.44).

При това положение следва да се приеме, че в замяна на сумата, която плаща на МЕО, клиентът има право да получи от страна на оператора изпълнение на задълженията, произтичащи от договора за предоставяне на услуги, дори ако клиентът не желае или не може да упражни това право по своя вина. Въсъщност в случая МЕО позволява на клиента да ползва тази услуга по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 40 от настоящото решение, и доставката на посочената услуга се преустановява не по негова вина (т.45). В това отношение следва да се добави, че ако посочената сума бъде определена като обезщетение за претърпените от МЕО вреди, естеството на извършваната от клиента насрещна престация би било различно в зависимост от това дали той реши да ползва или не съответната услуга през предвидения в договора срок. Следователно клиентът, ползвал услугите през целия предвиден в договора минимален срок на обвързаност, и този, прекратил договора преди изтичането на този срок, *ще бъдат третираны различно за целите на ДДС*. Ето защо следва да се приеме, че сумата, дължима при неспазване на минималния срок на обвързаност, е възнаграждение за предоставяните от МЕО услуги, независимо дали клиентът упражнява правото си да ползва тези услуги до края на посочения срок. Колкото до изискването платените суми да бъдат действителната насрещна престация за определяема услуга, следва да се подчертае, че услугата, която трябва да бъде предоставена, и сумата, фактурирана на клиента при прекратяване на договора през минималния срок на обвързаност, вече са били определени при сключването на договора. Поради това следва да се приеме, че сумата, дължима при неспазване на минималния срок на обвързаност, е неразделна част от общата цена, плащана за доставката на услугите и разделена на месечни вноски,

която става незабавно изискуема в случай на неизпълнение на задължението за плащане. Следователно сумата, дължима за неспазване на минималния срок на обвързаност, представлява насрещна престация за определяема доставка на услуги. Освен това, като се има предвид, че ДДС следва да е в тежест само на крайния потребител, размерът на данъчната основа на ДДС, подлежащ на събиране от данъчните органи, не може да е по-висок от размера на *насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесеният в крайна сметка от него ДДС* (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19).

Поради това следва да се добави, за изчерпателност и както отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, че при необходимост компетентните национални органи следва при определените в националното право условия да коригират ДДС със съответния размер, както се предвижда в член 90 от Директивата за ДДС, за да може данъкът да бъде приспаднал от сумата, която доставчикът на услуги действително е получил от своя клиент (т.56).

за квалификацията на сумата, предварително определена в договора за предоставяне на услуги, която клиентът дължи при предсрочно прекратяване на договора, не са решаващи фактът, че целта на тази предварително определена сума е да бъдат възпирани клиентите да нарушават задължението си да останат обвързани с договора през минималния срок и да бъдат поправени вредите, претърпени от оператора вследствие на неспазването на посочения срок, фактът, че търговският представител получава по-високо възнаграждение за сключването на договори, предвиждащи минимален срок на обвързаност, отколкото за сключването на договори без такъв срок, както и фактът, че *по националното право посочената сума се квалифицира като неустойка* (т.70).

Съдът в Л. потвърждава този извод в Решение от 11 юни 2020 г. по дело C-43/19, постановено по отношение на Vodafone — дружество, установено в Л. (П.), с предмет на дейност доставка на услуги в областта на електронните съобщения, стационарните телефонни услуги и достъпа до безжичен интернет. В рамките на дейността си Vodafone сключва с клиентите си договори за доставка на услуги, някои от които предвиждат специални промоционални клаузи, обвързани с условия за лоялност на тези клиенти за предварително определен минимален срок (наричан по-нататък „срокът на лоялност“). По силата на тези клаузи клиентите се задължават да запазят договорни отношения с Vodafone, както и да използват предоставените от него стоки и услуги за този срок в замяна на изгодни търговски условия, по-специално по отношение на цената на сключените услуги. Срокът на лоялност може да варира в зависимост от тези услуги. Целта му е да позволи на Vodafone да си възстанови част от инвестицията за оборудването и инфраструктурите, както и други разходи, като разходите за активиране на услугата и предоставените на клиентите специални предимства. Неспазването на срока на лоялност от клиентите по вина на тези клиенти води до заплащане на предвидените в договорите суми. Тези суми целят да окажат възпиращо въздействие върху неспазването на срока на лоялност от клиентите. Запитващата юрисдикция счита за установен факта, че срокът на лоялност като условие за достъп на клиента до изгодни търговски условия е от съществено значение, за да може Vodafone да си възстанови част от инвестицията, свързана с общите инфраструктури (мрежи, оборудване и инсталации), проучване на клиенти (търговски кампании и маркетинг, както и плащане на

комисиони на партньорски организации), активиране на заявената услуга, предимствата, предоставени под формата на намаления или безплатни услуги, както и на необходимите разходи за инсталиране и закупуване на оборудване.

Според т.33 от мотивите по решението по дело Vodafone Portugal В това отношение Съдът е постановил, че предварително определена сума, получавана от икономически оператор при предсрочно прекратяване по вина на негов клиент на договор за предоставяне на услуги с предвиден минимален срок на обвързаност и съответстваща на сумата, която операторът е щял да получи през останалата част на посочения срок, ако договорът не беше прекратен, следва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това се облага с ДДС, въпреки че такова прекратяване предполага дезактивиране на продуктите и услугите, предвидени в договора, преди изтичането на договорения минимален срок на обвързаност (вж. в този смисъл решения от 22 ноември 2018 г., MEO — Servizos de Comunicaзxes e Multimйdia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 12, 45 и 57 и от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 70).

Всъщност в случая Vodafone позволява на клиента да ползва тази услуга по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 32 от настоящото решение, и доставката на посочената услуга се преустановява не по негова вина. От една страна, Vodafone се задължава да предоставя на клиентите си услугите, договорени в сключените с тях договори и при определените в тези договори условия. От друга страна, клиентите се задължават да заплатят предвидените в посочените договори месечни вноски, както и евентуално дължимите суми, в случай че тези договори бъдат прекратени преди изтичане на срока на лоялност по тяхна вина. В този контекст, както уточнява запитващата юрисдикция, тези суми съответстват на възстановяването на част от разходите, свързани с предоставянето на услугите, които операторът им е предоставил и които клиентите са се задължили да възстановят в при такова прекратяване. Следователно посочените суми трябва да се считат за част от цената на услугата, която доставчикът се е задължил да предостави на клиентите, която се включва в цената на месечните вноски, ако клиентите не спазят срока на лоялност. При тези условия предметът на тези суми е аналогичен с този на месечните вноски, които по принцип биха били дължими, ако клиентите не бяха получили търговските предимства, с които е обвързано спазването на този срок на лоялност.

Ето защо следва да се приеме, че от гледна точка на икономическата действителност, която е основен критерий при прилагане на общата система на ДДС, сумата, дължима при предварително прекратяване на договора, цели да гарантира на икономическия оператор минимално договорно възнаграждение за предоставената услуга (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Servizos de Comunicaзxes e Multimйdia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 61).

При тези условия разглежданите в главното производство суми трябва да се считат за част от възнаграждението, което този оператор получава за посочените услуги. В това отношение е без значение, че за разлика от сумите, разглеждани в делото в основата на решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Servizos de Comunicaзxes e Multimйdia (C-295/17, EU:C:2018:942), разглежданите в главното производство суми не позволяват на Vodafone да получи същите приходи като тези, които би получило, ако клиентът не беше прекратил договора предсрочно.

Второ, що се отнася до условието, произтичащо от припомнената в точка 31 от

настоящото решение съдебна практика, според което платените суми трябва да представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана, следва да се отбележи, че както предоставяната услуга, така и насрещната престация за правото да се ползва тази услуга се определят при сключването на договора между Vodafone и неговите клиенти. По-специално от предоставените от запитващата юрисдикция данни е видно, че насрещната престация за услугата се определя съгласно ясно установени критерии, в които се уточняват както месечните вноски, така и начинът на изчисляване на сумата при предсрочно прекратяване.

Всъщност, от една страна, макар изчисляването на посочената сума да е уредено от законови и подзаконови разпоредби, все пак е безспорно, че плащането ѝ се извършва в рамките на правоотношение, характеризиращо се с размяна на взаимни престации между доставчика на услуги и неговия клиент, и че в този контекст това плащане представлява договорно задължение за последния.

От друга страна, що се отнася до довода на Vodafone, че сумата, дължима за неспазване на срока на лоялност, е сходна с обезщетение за претърпените от дружеството вреди, на първо място, следва да се отбележи, че този довод е в разрез с реалността на разглежданото в главното производство национално право, доколкото съгласно това право, което следва 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.

Всъщност в контекста на икономически подход операторът определя цената на услугата и месечните вноски предвид себестойността на тази услуга и минималния срок на обвързване с договора. Както се отбелязва в точка 39 от настоящото решение, дължимата сума при предсрочно прекратяване трябва да се счита за неразделна част от цената, която клиентът се е задължил да плати за изпълнението на договорните задължения от доставчика.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че за разлика от португалското законодателство, българското не предвижда забрана на плащането на суми като обезщетение за вреди или като компенсация при предсрочно прекратяване на договора (т.47 от Решение по дело C-43/19). Несподелимо е и схващането му за нарушение на принципа по чл.13 от АПК поради наличие на административна практика в противен смисъл за предходните 2015 г. и 2016 г. Както се вижда от приложените към жалбата административни решения № 565 от 14.04.2022 г. за 2015 г. и № 167 от 06.02.2023 г. за 2016 г. на директора на ДОДОП С., установените с тях задължения по ЗДДС са върху *начислени от дружеството неустойки*. За разлика от тях, в процесния случай данъкът е начислен върху *платени от клиенти на дружеството неустойки*. Както убедително се посочва в процесното решение № 831 от 17.06.2024 г., въпреки че жалбоподателят претендира нищожност на клаузата за неустойка през процесните периоди, дружеството все пак е начислило неустойки и то в размер на 31 037 879,53 лв., от които ефективно е събрало такива в размер на 7 676 908,76 лв., която сума не е възстановена на лицата (предвид твърдяната нищожност на клаузата за неустойка), а напротив отчетена е като приход. С други думи, независимо от действителността или недействителността на клаузата за неустойка, приоритет следва да се даде на действителното икономическо и търговско положение, при което клиентът е заплатил действително възнаграждение срещу насрещна престация на услуга и между двете е налице пряка връзка по смисъла

на цитираната практика на СЕС. Предварително определената сума, която „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД получава в случай на предсрочно прекратяване на договор, не е неустойка с обезщетителен характер, а е възнаграждение за възмездна доставка на услуга, защото от една страна възнаграждението е свързано с установима услуга, представлява възнаграждение именно за тази услуга и тя е реално извършена.

Споделими са доводите на приходните органи, че от ангажираните доказателства - договори и писмени обяснения е установено, че насрещната престация за услугата се определя съгласно ясни критерии, в които се уточняват както месечните вноски, така и дължимата сума, /когато тя е фиксирана/ или начина на изчисляване на сумата при предсрочно прекратяване на договора /когато тя е определяема, но не е фиксирана като сума/. Посочено е, че начинът на определяне на неустойката, която се дължи за неспазване на минималния срок на обвързаност се определя в приложение към всеки индивидуален договор в клауза. По отношение на неустойките в размер на предоставените с отстъпки услуги или устройства, когато те се предоставят по договор за телекомуникационни услуги, предвиждащ клиентът да остане обвързан с договора за определен минимален срок, следва да се има предвид, че предоставянето им с отстъпка е продиктувано от разбирането, че същата е икономически обоснована само при сключване на продължителен договор за предоставяне на услуги чрез дължимото възнаграждение, по който ще се компенсира тази отстъпка.

Противно на твърденията на жалбоподателя, разпоредбата на чл. 26, ал. 2, изр. второ от ЗДДС не е приложима в случая, тъй като тя касае получено парично плащане, но не за доставка на стоки и услуги на предприятието, а като обезщетение за финансовите последици от липсата на стоки или услуги на предприятието, като например финансова вреда на предприятието или в случая на лихви за забава или обезщетения за пропуснати ползи в резултат на неизпълнение от страна на клиента, какъвто настоящият случай не е.

По изложените съображения РА следва да бъде потвърден с частта, с която за ревизираните периоди на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД е начислен ДДС в размер на 1 279 484,79 лв., изчислен върху платените на дружеството неустойки през 2017 г. в размер на 7 676 908,74 лв., както и е определена лихва за забава в размер на 836 764,28 лв.

II. В частта на претендиран и отказан ДДС за възстановяване върху несъбрани вземания по издадени фактури на клиенти в размер на 1 492 412.23 лв.:

На дата 20.12.2022 г. от „Йетел България“ ЕАД е подадено Искане за прихващане или възстановяване с вх.Р-29002922007764-ПРД-001-И за сумата в размер на 1 598 619,21 лева за начислено ДДС по фактури, за които от „Йетел България“ ЕАД са възприети като несъбираеми. Исканата сума за възстановяване не включва начислени за периода неустойки. Към искането е приложена в електронен вид справка с данни, индивидуализиращи неплатените вземания по фактура, клиент и тип.

На дата 29.06.2023 г. от „Йетел България“ ЕАД е подадено Придружително писмо с вх. №26-И-7675/29.06.2023 г. с което от „Йетел България“ ЕАД моли претендираната сума за прихващане или възстановяване да се чете 1 492 412,23 лева.

По делото са спорни 177 475 броя фактури с просрочени вземания на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД за период от 01.01.2017 до 31.12.2017 г.

Според становище на ЙЕТТЕЛ от 17.12.2024 г. всичките 177 475 броя първични счетоводни документи са с посочен номер и дата на издаване, а от тях 43 260 броя (стр.13 от Решението на ДОДОП С.) са първични счетоводни документи, които не са

предадени за събиране с цесия, колекторска фирма или чрез адвокат. В представена справка таблица Excel колоната Case type за тях не е попълнена, именно защото не е налице някой от изброените видове случаи на цесия, дело или предаване на колекторска фирма. Становището на жалбоподателя е, че тези 43 260 броя документи са включени в справката като *намаляващи претендираната сума за възстановяване*. Последното обстоятелство се потвърждава от Таблица 1, Обобщена справка към 17.11.2022 г., към първоначална съдебно-счетоводна експертиза (л.222 от делото).

В основно заключение на съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ) от 10.03.2025 г. вещото лице е направило контролен анализ на 180 броя първични счетоводни документи (166 фактури и 14 кредитни известия), произволно предоставени от "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, който брой е равен на 1% от всички процесни фактури/КИ издадени от "Теленор България" ЕАД през 2017 г. При този анализ вещото лице е установило, че всичките 180 броя първични счетоводни документи са с неплатено задължение от получателя на услугите към „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД (към дата 17.11.2022 г.). 32 от 180 броя са предадени за събиране на колекторска фирма (с посочена дата на предаване). 98 от 180 броя са предадени са прехвърлени с цесия (с посочена дата на предаване). 43 от 180 броя са предадени за събиране с адвокат (с посочена дата на предаване). За 7 от 180 броя не е посочен метод на събиране на вземането, което означава (според пояснението на жалбоподателя), че те не са цедирани, предадени на адвокат или на колекторска фирма. В информационната система на „ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД са отразени плащания по 73 броя първични счетоводни документи, като всяко получено частично плащане се разпределя между всички задължения на даден клиент. Вещото лице не е установило разминаване между дължимите задължения към издадените, получените плащания и дължим остатък към 17.11.2022 г., поради което съдът приема, че следва да кредитира като достоверни данните по представена от жалбоподателя справка за процесните 177 475 броя фактури.

Направените от вещото лице изчисления към 31.05.2023 г. и към 01.01.2025 г. са показателни, че в справките си ЙЕТТЕЛ отчита постъпило по тези вземания погасяване, поради което претенцията за възстановяване намалява: същата е в размер на 1 492 412,23 лева към дата 31.05.2023 г. и в размер на 1 441 748,71 лева към дата 01.01.2025 г. С други думи, постъпилите суми по просрочени вземания се отразяват в информационната система на ЙЕТТЕЛ, и макар без в нея да е посочена конкретна дата на погасяване, със събраните суми се намалява първоначално посочената към 17.11.2022 г. сума за възстановяване.

Според поясненията на вещото лице в о.с.з. на 19.03.2025 г. в посочените в справките на ЙЕТТЕЛ, предмет на претенцията му за възстановяване, данъчна основа с начислено ДДС не са включени неустойки и стари задължения от предходен период (л.280).

Съобразно становището на ответника спорно е кой е първият най-ранен момент, от който, в случай на пълно или частично неплащане, ДЗЛ може да намали данъчната основа съгласно чл.90, пар.1 от Директивата за ДДС. Не може да се сподели като правилна тезата на ответника, че през 2017 г. на възстановяване ще подлежат тези вземания на дружеството, които са станали несъбираеми през 2017 г. Правилно е становището на жалбоподателя, че вземанията са възникнали през 2017 г., но се претендират за възстановяване като несъбрани през м. декември 2022 г. Основанието това да бъде сторено през 2022 г. е двукратно – от една страна, изтекъл погасителен срок за събиране на вземането, релевантен за преценката за неговата евентуална

несъбираемост и от друга страна, преклузивният срок по чл.129, ал.1 от ДОПК за подаване на ИПВ (т.51 от Решение на СЕС по дело C-314/22, Консорциум Р. груп).

За относимите данъчни периоди от 2017 г. разпоредбата на чл.115, ал.1 от ЗДДС предвижда, че при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Не е спорно, че за процесните данъчни периоди в националната правна уредба не са уредени редът и условията за упражняване на правото на намаляване на данъчната основа в случай на пълно или частично неплащане, на каквото се позовава жалбоподателят.

Приложение в този случай намира разпоредба с директен ефект на съюзното право - чл. 90, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според който 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. Според пар. 2 от същата разпоредба в случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от пар. 1.

В националното законодателство, с разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС, Република България се е възползвала от въведената с пар. 2 на чл. 90 от Директива 2006/112/ЕО възможност за дерогация от разпоредбата на пар. 1, която обаче касае единствено хипотези на изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка. Приема се трайно в националната съдебна практика (Решение № 12682 от 15.12.2023 г. по адм.д.№ 2610/2023 г. на I-во отделение на ВАС, Решение № 6023 от 16.05.2024 г. по адм. д. № 10881/2022 г. на I-во отделение на ВАС и Решение № 7069 от 10.06.2024 г. по адм. д. № 2473/2022 г., VIII отд. на ВАС), че редът за преодоляване на дерогацията е използването от ДЗЛ чрез искане за прихващане и/или възстановяване.

Относително е тълкуването на член 90, параграф 1 и параграф 2 от Директивата за ДДС, дадено в решение от 29 февруари 2024 г. по дело C-314/22, Консорциум Р. груп, постановено по отправено от Върховния административен съд преюдициално запитване.

При призната липса на специална национална правна уредба (преди 01.01.2023 г.) даденото в решението тълкуване на член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС е, че тези разпоредби *не допускат* изискване на данъчната администрация, с което намаляването на данъчната основа на ДДС при пълно или частично неплащане на фактура, издадена от данъчнозадължено лице, се поставя в зависимост от условието това лице *предварително да коригира* първоначалната фактура и предварително да съобщи на длъжника си, доколкото той е данъчнозадължено лице, своето намерение да анулира ДДС.

Според решението на СЕС ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или изключително трудно поради условията, при които може да се подаде искане за възстановяване на данък, посоченият принцип на неутралност на ДДС, както и принципът на пропорционалност могат да изискват от *държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен* (вж. в този смисъл решение от 26 януари 2012 г., Kraft Foods P., C-588/10, EU:C:2012:40, т. 29 и цитираната съдебна практика).

В това отношение е важно да се отбележи, че несигурността, свързана с окончателния характер на неплащането, също би могла да се вземе предвид и с предоставяне на възможност за намаляване на данъчната основа на ДДС, когато

кредиторът докаже, преди да е приключило производството по несъстоятелност или ликвидация на неговия длъжник, че е налице разумна степен на вероятност задължението да не бъде изпълнено, като при евентуално извършване на плащането данъчната основа би била увеличена. Поради това националните органи би следвало, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда, да определят доказателствата относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането, които кредиторът следва да представи в зависимост от особеностите на приложимия национален закон. Посоченият ред би бил също толкова ефикасен за постигане на преследваната цел, но би бил не толкова обременителен за кредитора, който обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата (т.51 от Решение на СЕС по дело C-314/22).

Извън ограниченията по чл. 90, § 1 и по чл. 273, Директивата не уточнява условията и задълженията, които държавите членки могат да предвидят, поради което формалностите, които трябва да изпълнят данъчно задължените лица, за да намалят данъчната основа, са в пределите на свободната преценка на отделните държави (т.32 от цитираното решение). Тези формалности следва да бъдат ограничени до такива, позволяващи да се докаже, че след сключването на сделката няма да бъде получена изцяло или отчасти насрещната престация (т. 34). Определянето на доказателствата от националните власти относно вероятната по-голяма продължителност на неплащането следва да се определи в съответствие с особеностите на националния закон, при спазване на принципа на пропорционалност и под контрола на съда (т. 62 от решението на Съда по дело C-242/18).

Тези критерии са възприети и в националната съдебна практика, постановена по идентични казуси между същите страни, но за предходни години (Решение № 272 от 11.01.2024 г. по адм. д. № 6115/2023 г. и Решение № 5296 от 21.05.2025 г. по адм. д. № 3006/2025 г., двете на ВАС, VIII-мо отделение). В тях касационната инстанция приема, че несъбираемостта на вземанията е обоснована с изтичане на давностния срок и неплащане на дълга в дълъг период от време след това. С други думи, въпреки предприетите действия по събиране, продължителният период на неизпълнение - към момента на искането близо 5 години, а към датата на съдебното производство 7, както и с оглед погасяване на правото на иск поради изтекла погасителна давност, са указание, че дори вземанията да не са окончателно несъбираеми, то е налице висока степен на несигурност относно това дали ще настъпи плащане. Тази несигурност следва да се вземе предвид, тъй като и без да е налице окончателна несъбираемост, е обременително за данъчно задълженото лице да обезпечава предварителното финансиране на ДДС, като го събира за сметка на държавата. Продължителният период на неизпълнение и погасеното право на иск дисквалифицират като правно значими фактите на възможностите на клиентите да платят, както и предприемането на действия за събиране на вземанията. Релевантни са плащането на данъка от доставчика и отсъстващата насрещна престация на получателя, които сочат на нарушаване на забраната данъчната администрация да събере ДДС в размер надвишаващ получения от данъчно задълженото лице.

По тези доводи и аргументи е прието в цитираните решения на ВАС, че за предходните 2015 г. и 2016 г. за " ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД е налице право да иска възстановяване на ДДС върху несъбраните вземания, което се установява и доказва и за процесната 2017 г. Освен споменаните критерии (изтичане на давностния срок,

неплащане на дълга в дълъг период от време след това, предприети действия по събиране, продължителен период на неизпълнение) от допълнителната ССЕ се установява, че конкретно за периода 2017 г. признаването на разходите от обезценка на вземанията за данъчни цели се извършва в счетоводството на дружеството на основание чл. 37, ал. 1, т. 1 ЗКПО - при изтичане на три години за вземанията с тригодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо. Конкретно за периода 2017 г., разходите от обезценка на неплатените вземания са признати за данъчни цели в годишната данъчна декларация по чл. 92 ЗКПО за 2020 г. Изложеното според съда е допълнително основание да се приеме, че към момента на първоначалното искане от 17.11.2022 г. дружеството третира счетоводно неплатените си вземания като несъбираеми.

Във връзка със съмненията на ответника относно момента, в който вземанията, възникнали през 2017 г., следва да се третират като несъбираеми, е допусната допълнителна ССЕ относно обезценка и отписване на тези вземания съобразно чл.35 и чл.37 от ЗКПО, уреждащи ред за признатите за данъчни цели на приходи и разходи от последващи оценки и от отписване на вземания. Логично е и както жалбоподателят поддържа, той никога не е претендирал, че вземанията по фактури от 2017г. са станали несъбираеми през същата година, а напротив – те се третират счетоводно от него като такива съобразно чл.37, ал.1, т.1 от ЗКПО - с изтичане на тригодишен давностен срок от момента, в който вземането е станало изискуемо.

Основателни са обаче доводите на ответника, почерпени от Решение на СЕС по дело C-482/21, с които се претендира, че платената от цесионера/приобретателя сума, следва да се счита като плащане на възнаграждение по фактурите на доставчика, направено от трето лице (за размера на така платената сума). В т.38 от Решение на СЕС от 09 февруари 2023 г. по дело C-482/21 Съдът приема, че квалификацията „възмездна сделка“ предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и *реално получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация* (вж. в този смисъл решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, C-262/18, EU:C:2019:558, т. 69 и цитираната съдебна практика). Съдът е постановил също, че за да се приеме, че определена доставка на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази директива, не е необходимо насрещната престация за тази доставка да е получена пряко от лицето, за което са предназначени съответните услуги, а насрещната престация би могла да бъде получена и от трето лице (вж. в този смисъл решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 34 и цитираната съдебна практика).

От тази съдебна практика следва, че за целите на тази квалификация *определящият елемент е фактът, че реално е платена насрещна престация*. Според т.39 от Решение на СЕС по дело C-482/21 в случая жалбоподателят в главното производство е платил на клиента си данъчнозадължено лице обезщетение, съответстващо на 90 % от размера на разглежданите вземания с включен ДДС. С оглед на това частта от вземанията, за която жалбоподателят в главното производство е платил обезщетение, в действителност е получена от клиента му, който е доставчик по разглежданата облагаема сделка, като насрещна престация, така че не може да се приеме, че е налице „неплащане“ по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС (т.40 от цитираното решение). СЕС е приел, че след като е получена от доставчика, клиент на застрахователя, макар и като обезщетение, тази част от вземанията не би могла да

послужи като основание за каквото и да било право на намаляване на данъчната основа на ДДС (т.40).

Според допълнителна ССЕ към 01.01.2025 г. са записани 113 020 броя първични счетоводни документи по просрочени задължения за цедирани вземания, за които се претендира възстановяване на ДДС, в т.ч. ДО в размер на 5 879 255,71 лева и начислено ДДС в размер на 1 175 831,20 лева). Според отговора на вещото лице в о.с.з. на 25.06.2025 г. справките на ЙЕТТЕЛ не отчитат възнаграждението, което е платено от цесионера, т.е. цената на цесията (л.338). От ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ цената на цесия е посочена само в процент, а именно 2.8% от общото предадено от цедента към цесионера вземане на ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ. Дължим е извод, че от претендираното за възстановяване ДДС *от цесии* общо в размер на 1 175 831,20 лв. следва да се приспадне ДДС в размер на 2.8 %, платено като възнаграждение за цесията, или сума в размер на 32 923.27 лв. Така, от претендиран и определен към 01.01.2025 г. ДДС за възстановяване общо в размер на 1 441 748.71 лв. (таблица 3, л.310 от делото) следва да се приспадне сума в размер на 32 923.27 лв. – платено възнаграждение за цесията. Остава ДДС за възстановяване в размер на 1 408 825.44 лв., за която сума оспорването следва да бъде уважено.

На основание чл.161, ал.1 ДОПК разноски следва да се присъдят в полза и на двете страни съобразно изхода на спора. Оспорването е отхвърлено за сумата от 2 131 168.89 лв. (по т.І) и за разликата от 83 586.79 лв. (по т.ІІ), или общо за сумата от 2 214 755.68 лв. Съобразно този интерес и на основание чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.7 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, на ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 57 871.34 лв. Съобразно отхвърлената част от претенцията на ответника се дължат разноски за възнаграждение за вещо лице в размер на 305.60 лв.

Жалбоподателят е сторил разноски за държавна такса в размер на 50 лв. и за възнаграждения за вещо лице общо в размер на 5625 лв. Съобразно уважената част от оспорването се дължи пропорционална част от тези разноски в размер на 2186.96 лв.

Минималният размер на адвокатското възнаграждение за уважената част от оспорването в размер на 1 408 825.44 лв. съгласно чл.8, ал.1, вр. чл.7, ал.2, т.7 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения е 45 782.38 лв. без ДДС, а с ДДС съобразно пар.2а от Наредба №1/2004 г. – 54 938.87 лв. Жалбоподателят претендират адвокатско възнаграждение в размер на 106 800 лв. с ДДС, което е двоен размер на минималния. Съгласно пар.1а, ал.2 от ДР на Наредба № 1/2004 г. при определяне размера на възнаграждението за адвокатска работа за преценката за "фактическа и правна сложност" на случая се вземат предвид - при адвокатска работа, свързана с процесуално представителство - за подготовката на делото в досъдебна фаза се прилагат критериите по т. 1 (видът и обемът на проверяваните документи и книжа и необходимото време за проучване на случая от фактическа страна, включително необходимото време за провеждане на срещи с клиента и други лица, за огледи на недвижими имоти, вещи и консултация със специалисти в съответната област и други необходими действия съобразно конкретния случай; видът и обемът на приложимата нормативна уредба, съдебна практика и правна литература от значение за разрешаване на случая; комуникация с клиента или трети лица на чужд език), а за съдебната фаза се прилагат съответно коефициенти за вида дело, извършените процесуални действия и развитието на производството, предвидени в Правилата за оценка натовареността на

съдиите, приети от Висшия съдебен съвет, включително коригиращите коефициенти за увеличаване на фактическата и правна сложност на делото.

Съдът намира, че делото е със значителна фактическа и правна сложност, но по него има формирана обемна и непротиворечива съдебна практика. Изложеното налага определяне на размер на възнаграждението над минималния по Наредба №1/2004 г., но не и в претендирания от жалбоподателя двоен по наредбата размер. Съдът приема, че адвокатско възнаграждение в размер на 80 000 лв. с ДДС е справедливо и напълно съответства на фактическата и правна сложност на спора.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], Бизнес парк С., сграда 6, и със съдебен адрес [населено място], [улица],ет.4, чрез адв. В. и адв. Д., Ревизионен акт №Р-29002922007764-091-001 от 20.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д. - ръководител на ревизията, при ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" в частта, изменена и потвърдена с Решение № 831 от 17.06.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], в частта, с която е отказано възстановяване на данък добавена стойност в размер на 1 408 825.44 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], Бизнес парк С., сграда 6, и със съдебен адрес [населено място], [улица],ет.4, чрез адв. В. и адв. Д., срещу Ревизионен акт №Р-29002922007764-091-001 от 20.11.2023 г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията и Д. С. Д. - ръководител на ревизията, при ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" в частта, изменена и потвърдена с Решение № 831 от 17.06.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно начислен ДДС по реда на чл.67, ал.2 от ЗДДС в размер на 1 279 484.79 лв. и лихви за забава в размер на 851 684.10 лв., както и в частта, с която е отказано възстановяване на данък добавена стойност за разликата от 1 408 825.44 лв. до 1 492 412,23 лв.

ОСЪЖДА "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], Бизнес парк С., сграда 6, да заплати на Национална агенция по приходите на основание чл.161, ал.1 от ДОПК разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 57 871.34 лв. и за възнаграждение за вещо лице в размер на 305.60 лв.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на "ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ" ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], Бизнес парк С., сграда 6, сторените в производството разноски за държавна такса и възнаграждение за вещо лице в размер на 2186.96 лв., както и адвокатско възнаграждение в размер на 80 000 лв. с ДДС.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: