

# РЕШЕНИЕ

№ 779

гр. София, 11.02.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,**  
в публично заседание на 11.11.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Даниела Гунева**

при участието на секретаря Емилия Митова и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **7800** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ във вр. с чл. 145 – чл. 178 от Административно процесуалния кодекс /АПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК 12086224, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], чрез адв. Ц. К. срещу Ревизионен акт № Р-29002920007464-091-001/25.03.2021 г., издаден от Ц. Г. Б. главен инспектор по приходите при ТД на НАП и Г. С. С. - началник на сектор при ТД на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 928/21.06.2021 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който е намален със сума в размер на 323 469, 25 лева декларирания от дружеството ДДС за възстановяване по ЗДДС за периода за м.08.2020 г.

В жалбата се поддържа, че РА, потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, е издаден в противоречие с материалноправни разпоредби на ДОПК, ЗДДС, в противоречие с практиката на СЕС, необоснован и немотивиран. Твърди, че за този период давностния срок по ЗЗД не е изтекъл, тъй като започва да тече от момента на изискуемостта на вземането по недължимо внесен ДДС. Излага, че от страна на ревизиращия екип неправилно е определен и началният момент, от който тече давностният срок по ЗЗД. Посочва, че началният момент, от който започва да тече давността по чл. 110 и чл. 114 от ЗЗД, не е моментът, в който дружеството жалбоподател е декларирало неправилно самоначисления ДДС, а това е моментът при който е настъпило изискуемо и ликвидно

вземане в полза на данъчно задълженото лице. Иска отмяната на РА, както и присъждането на сторените по делото разноски, съобразно представения списък по реда на чл. 80 от ГПК.

Ответникът - Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – [населено място] при Централно управление на Националната агенция по приходите, редовно уведомен, чрез процесуалния си представител, заявява становище за неоснователност на жалбата, като счита оспорения РА за правилен и законосъобразен. Прави възражение по реда на чл. 78, ал. 5 от ГПК за прекомерност на претенидираното адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – излага доводи за законосъобразност на издадения ревизионен акт.

Административен съд София- град, III отделение, 62 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-29002920007464-020-00 1 от 03.12.2020 г. издадена от Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии и проверки“ при ТД па НАП ГДО е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията па дружеството по ЗДДС за периодите от 01.08.2020 г. до 31.10.2020 г.

Ревизията приключва е Ревизионен акт /РА/ №Р-29002920007464-091-001 от 25.03.2021 г., издаден от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии1“ в отдел „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Б. на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията. С ревизионния акт е извършена корекция на декларирания от дружеството резултат по ЗДДС за данъчен период м. 08.2020 г., като вместо посочения данък за възстановяване в размер па 1 037 081.50лв. е определен данък за възстановяване в размер на 713 612.32лв. Извършената корекция е в резултат от отказа да бъде възстановен данък в размер па 323 469.25 лв., претендиран от дружеството по пътя на извършена корекция на издадени от него през периодите отм. 01.2010 г. до м. 08.2014 г. протоколи по чл. 117 от ЗДДС за начисляване на данък.

Съгласно ревизионния доклад, дружество е подало справка-декларация по ЗДДС вх. №29001069252 от 09.11.2020 г.

По повод подадената справка-декларация, с резолюция е възложено извършване на проверка по прихващане и възстановяване на декларираната сума за възстановяване. Според направените в хода на проверката изчисления, справката-декларация пи ЗДДС за данъчен период м. 08.2020 г. следва да бъде коригирана от деклариран резултат - данък за възстановяване в размер на 1 037 081.57 лв. на данък за възстановяване в размер на 713 312 лева.

В хода на текущата ревизия па дружеството са анализирани всички фактури от М. Е., с идентификационен номер за целите на данъка върху добавената стойност /VIN/ BE0448038446, за периода от 01.01.2010 г. до 31.12. 2020 г. и свързаните с тях протоколи, с които ревизираното лице е начислило ДДС, но които впоследствие анулира през м. 08.2020 г. На база представените копия на анулираните протоколи, подробните писмени обяснения с описание на предоставените услуги от М. Е., както и от Договор за Членство и споразумение за лиценз с М. Е. е прието, че услугите - клиринг, сетълмент и авторизация представляват „платежни услуги“ по смисъла на ЗДДС и на основание чл. 46, ал. 1 , т. 3 от ЗДДС те следва да се третираат като освободени финансови услуги и за тях банката като получател не е следвало да

начислява ДДС.

Съгласно представените документи и при извършения анализ на анулираните протоколи се установява, че ДДС на обща стойност 323 469.25 лв. за получените услуги от М. Е., който ревизираното дружество си е самоначислило с протоколи по чл. 117 от ЗДДС. за периодите от 01.01.2010 г. до 31.07.2015 г. не подлежи на възстановяване, тъй като вземането се е погасило по давност.

С Решение № 928/21.06.2021 г. Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място] е потвърдил РА в обжалваната част.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с подадена от [фирма] жалба, поради което жалбата е процесуално допустима, като изпълнила абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК при съдебното обжалване на ревизионен акт.

Събраните по делото доказателства установяват, че решението на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ при ЦУ на НАП е връчено на 28.06.2021 г., а жалбата до съда е депозирана чрез директора на дирекция „ОДОП“ на дата 09.07.2021 г., поради което е спазен срокът за оспорване, като е спазено и изискването по чл.156, ал. 2 ДОПК.

Наред с посоченото жалбата е процесуално допустима, тъй като е подадена срещу подлежащ на оспорване акт и от негов адресат.

Предвид изложеното жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е основателна по следните съображения:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като ревизията е възложена при надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК.

Оспореният ревизионен акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120 от ДОПК - РА е мотивиран, като неразделна част от него е и ревизионният доклад с посочени фактически констатации и съображения на екипа.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за издаването на акта.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифициран електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Поради което РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис на органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

По материалната законосъобразност на акта:

Както се посочи по-горе с процесния РА вземането на „Общинска банка АД за данъчни периоди от м.01.2010 г. до м.08.2014 г. поради погасяване по давност е

намалено със сума в размер на 323 469, 25 лв. за декларирания от дружеството ДДС за възстановяване по ЗДДС за данъчен период м.08.2020 г.

В настоящия случай липсва спор между страните по делото, че услугите по клиринг, авторизация и сетълмент, които са били предоставени от доставчика М. Е. отговарят на поставените от СЕС критерии за попадане в обхвата на освобождаване, съгласно чл. 135, ал. 1, т. Г от Директива 2006/112, представляват по своя характер платежни услуги и следва да се третираат като освободени доставки, съгласно чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Липсва и спор по делото, че от страна на жалбоподателят на основание чл. 80, ал. 5 и ал. 6 от ППЗДДС са коригирани неправилно издадени протоколи за самоначисление на ДДС за периода от 01.01.2010 г. – 31.08.2014 г.

Спорът по делото е правен и се свежда до тълкуването на момента, от който следва да се приложи институтът за погасителната давност и по-конкретно от кой момент следва да се счита за погасен по давност погрешно начисления данък за периода 01.01.2010 г. – 31.08.2014 г., вследствие на погрешно съставени протоколи по реда на чл. 117 от ЗДДС за самоначисление на ДДС, анулирани на основание чл. 80, ал. 5 от ППЗДДС във връзка с чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС и издадени нови коректни протоколи по чл. 117 с основание за неначисляване на ДДС по чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС.

Органите по приходите приемат, че вземането по недължимо внесен ДДС за данъчен период 01.01.2010 до 31.07.2015 г. е погасено по давност на 14.08.2020 г. и следователно, към датата на подаване на Справка - декларация за ДДС от страна на [фирма] могат да бъдат претендирани вземания възникнали след м 08. 2015 г.

Настоящия съдебен състав споделя доводите на жалбоподателят относно момента, от който започва да тече погасителната давност.

В Закона за данък върху добавената стойност (чл.116 от ЗДДС) е предвиден механизъм за корекция на неправилно начислен ДДС посредством анулиране на погрешно съставения документ (фактура или известие), в който данъкът е бил неправилно начислен, и съставянето на нов. В случай, че погрешно съставените документи вече са намерили отражение в отчетните регистри на някоя от страните по доставката, за анулирането следва да се състави протокол, който да бъде подписан от всяка една от страните.

Корекциите на грешките, допуснати от лицата при документиране на доставки с протокол по чл. 117 от ЗДДС, се извършва по реда на чл. 80, ал. 5 и ал. 6 от ППЗДДС. Последните разпоредби гласят, че погрешно съставени или поправени протоколи се анулират и се издават нови /ал. 5/, както и, че за погрешно съставени се смятат и издадените протоколи, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен. За анулирането не се издава нов протокол, а в погрешно съставения се посочва основаниято за анулиране /ал.6 на чл. 80 от ППЗДС/.

Съгласно чл. 124, ал. 2 от ЗДДС регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл. 119 от ЗДДС в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени. Предвид това новоиздадените документи (фактури, известия или протоколи), с които се коригира грешното данъчно третиране, се включват в дневника за продажби за данъчния период, през който са издадени. В случая това е сторено от страна на жалбоподателят през м. 08.2020 г.

Съгласно нормата на чл. 162, ал. 2, т. 1 от ДОПК, публични са държавните и общинските вземания за данъци, включително акцизи, както и мита, задължителни осигурителни вноски и други вноски за бюджета, както и тези. Редът за събиране на

публичните вземания е уреден в чл. 163 от ДОПК, съгласно който публичните вземания се събират по реда на ДОПК, освен ако в закон не е предвидено друго.

В настоящия случай [фирма] притежава право на вземане за недължимо внесен ДДС за данъчен период м. 08.2020 г. Същото е публично вземане съобразно цитираната по-горе норма, погасява се по давност на основание чл. 168, т.3 от ДОПК и за нея е приложим института на давността предвиден в чл. 171 от ДОПК.

Съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. Според ал. 2 на същата разпоредба с изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено, или изпълнението е спряно по искане на длъжника.

Давността е институт на правото, който не се прилага служебно. Изтичането на погасителната давност на публични вземания е основание за прекратяване на събирането за посоченото вземане. Давността започва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо.

Началният момент на давностния срок следва да се прецени съгласно спецификата на декларирания данък, изпълнителното основание за неговата дължимост и условията за корекция на същия. В настоящия случай, както правилно е посочил жалбоподателят, вземането му е станало изискуемо едва когато то станало ликвидно (установено по основание и размер) в полза на данъчно задълженото лице срещу приходната администрация.

Жалбоподателят преди извършването на корекцията не е имал ликвидно изискуемо вземане от приходната администрация. Съществувало е спрямо него задължение за ДДС към бюджета с оглед неправилно съставените протоколи в периода 01.01.2010 г. - 31.08.2014 г., тъй като данъкът е бил начислен от дружеството в данъчен документ и включен в СД за съответния период.

Основателни са и доводите на жалбоподателя, че дори и да се приеме, че вземането на дружеството жалбоподател е ликвидно и изискуемо преди датата на корекция, то това вземане е за суми по неправилно издадени протоколи за самоначисление на ДДС.

Съдът споделя и приложимостта в конкретния случай на практиката на ВАС, цитирана в жалбата, а именно Решение № 12541 от 19.10.2017 г. постановено по адм. дело № 13130/2016 г. по описа на ВАС, Първо отделение. В решението е застъпена тезата, че вземането на данъчно задължени лица за недължимо платени на НАП суми става изискуемо от момента, в който тези лица коригират погрешно съставените декларации, въз основа на които първоначално е било възникнало задължението към НАП. Според ВАС до момента на корекцията „не е налице ликвидно (установено по основание и размер) и изискуемо вземане" на недължимо платени суми и „за начален момент на давностния срок следва да се приеме моментът на отпадане на изпълнителното основание".

С оглед на изложеното, настоящия съдебен състав на съда намира, че предвидения петгодишен давностен, считано от датата на подаване на коригиращата декларация по ЗДДС за месец 08.2020 г., не е изтекъл и за жалбоподателят е възникнало право на вземане за недължимо внесен ДДС в размер на 323 469, 25 лв.

С оглед гореизложеното, съдът счита, че ревизионният акт в обжалваните части, предмет на настоящето съдебно производство е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя се дължат разноските по делото, съобразно представения списък на разноските по реда на чл. 80 от ГПК, а именно за адвокатско възнаграждение и държавна такса в размер на 7 100, 98 лв. с ДДС, платено възнаграждение по договор за правна защита и съдействие и разноски. Неоснователно е възражението на ответника за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Същото е съобразно с предвидения в Наредба № 1 от 2004 г. за минималните размери на адвокатски възнаграждения, размер по чл. 8, т. 5 размер.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 62-ти състав

#### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК 12086224, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-29002920007464-091-001/25.03.2021 г., издаден от Ц. Г. Б. главен инспектор по приходите при ТД на НАП и Г. С. С. - началник на сектор при ТД на НАП, ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 928/21.06.2021 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП - [населено място], с който е намален със сума в размер на 323 469, 25 лева декларирания от дружеството ДДС за възстановяване по ЗДДС за периода за м.08.2020.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма]“ АД, ЕИК 12086224 разноски за производството в размер на 7100, 98 лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Преписи от решението да се връчат на страните.

**СЪДИЯ:**