

# РЕШЕНИЕ

№ 7615

гр. София, 06.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 27.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **5322** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителният процесуален кодекс/ДОПК/.

Образувано е по жалба на ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД, ЕИК[ЕИК], чрез адв. М. Й., с адрес за кореспонденция по делото: [населено място], [улица], вх. В, адвокатско дружество „Т.Т. и съдружници“ срещу Акт за прихващане и възстановяване № П-29002923001544-004-001/24.01.2023г., издаден от М. И. и Ц. Б. – и двете на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП ГДО, потвърден с Решение № 474/13.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

Иска се отмяната му в частта относно претендираните суми за данъчни периоди от м.декември 2016г. до м.декември 2017г., тъй като:

Използването на кореспонденти и техните услуги е нормативно установено задължение, произтичащо от системата Зелена карта, яснота за което следва от т.34, т.35 и т.36 от Кодекса за застраховането/КЗ/, като кореспондентските такси фактурирани от чуждестранни кореспонденти за обработка на щети в чужбина са директно свързани с установяване настъпило застрахователно събитие и определяне размера на причинените вреди, услугите са изрично посочени в чл.3 т.3 и т.4 от КЗ и са пряко свързани със застраховането дейности Същият извод следва и от чл.5 на Вътрешните правила на съвета на бюрата. В тази връзка при сключване застраховка

„гражданска отговорност“ дружеството застраховател се задължава, в т.ч. и съгласно чл.180,чл.503 т.5 и чл.496 ал.2 КЗ да изплаща обезщетения за вреди настъпили в страни по системата „зелена карта“, както и да изплаща суми по кореспондентски такси свързани с обработване, установяване настъпило застрахователно събитие и определяне размера на причинените вреди. Тези доставки нямат самостоятелно значение, а са акцесорни и неделими от застрахователна услуга. В този смисъл и на основание чл.26 ал.2 вр. чл.25 ал.6 т.2 от ЗДДС при изплащане обезщетение на застрахова и съпътстващи услуги и такси не следва да се начислява ДДС. С оглед нормата на чл.128 ЗДДС е налице съпътстваща доставка без самостоятелен предмет. Начислената от чуждестранният кореспондент такса попада в дефиницията на освободена застрахователна и свързана с нея, услуга – чл.135 пар.1 б.4а“ от Директивата. Таксите за обработване не могат да бъдат увеличавани с ДДС и местни данъци и съобразно Обяснителния меморандум към вътрешните правила.

Твърди се и погрешно прилагане по аналогия на съдебна практика на СЕС по значително отличаваща се фактическа обстановка, в частност – решение по дело С-40/15 на СЕС, Аспиро, СА, на което се е позовал административния орган, тъй като за разлика от чуждестранните контрагенция на ЗАД А., дружеството Аспиро СА не е застраховател и използването на услугите му не е нормативно условие за извършване на застрахователна услуга, както и между услугите предоставяни от него не фигурират такива по уреждане претенция по застраховка ГО.

Излагат се и аргументи за погрешно прилагане относимата нормативна уредба. Дори да се приеме, както е обективизирано в ПВ, че услугите не представляват застрахователна сделка по смисъла на чл.135 пар.1 б. “А“ на Директивата, то меродавен за порверяваният период е текстът на чл.47 от ЗДДС в приложимата редакция. В този смисъл административния орган не може да се позовава на неправилно транспонирана норма на директива в ущърб на частно-правните субекти.

Успоредно с това, неправилно е квалифицирано вземането на ЗАД А. като частно-правно с прилагане давностни срокове по ЗЗД. Като контрапоза приложими са срокове по ДОПК, като чл.129 ал.1 изр. второ от кодекса не прави разграничение между публично-правни и частно-правни вземания. Позовава се на практика на ВАС съгласно която обстоятелството, че вземането на дружеството за надвнесения данък е частноправно, не означава, че за него се прилага ЗЗД. По отношение на възникналите права относно надвнесен данък прилагането по аналогия на правни норми и то от сферата на частното право е недопустимо./решения по адм.дело № 3689/2015г. по описа на ВАС, по адм.д.№ 7733/2016г. по описа на ВАС, по адм.д. № 16034/2010 на ВАС/.

Твърди се, че оспореното решение обективира различно третиране на декларираните суми от данъчни задължения в зависимост единствено от обстоятелството дали са дължими към бюджета по силата на декларирането или се търси тяхното възстановяване като погрешно самоначислени и недължимо внесени суми.

Решението се оспорва и като противоречащо на принципите на обективност и добросъвестност в данъчния процес. Така, дори да се приеме, че давността е изтекла, но материалното право е погасено то принципите по чл.3 и чл.6 ДОПК позволяват в рамките на осигурителния контрол да се установяват както задължения, така и права, съответно да се установи погрешното самоначисляване и недължимо внасяне на суми за ДДС от страна на ЗАД А. за периоди от м.декември 2016г до м.септември

2017г.,като се осуети неоснователно обогатяване на фиска,чрез възстановяване надвнесените суми.

Иска се отмяната на акта в обжалваната част като незаконосъобразен и неправилен и връщане преписката на ТД на НАП-ГДО с указания за издаване на нов акт за възстановяване недължимо внесените суми по банкова сметка на дружеството.

Ответната страна – директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с изложените в постановеното от него решение в рамките на производството по административно оспорване на акта.Иска се отхвърляне на оспорването.

В рамките на проверката по чл.158 от АПК, счита жалбата за редовна – като подадена в съответствие с изискванията за форма, съдържание и приложения. Същата е допустима, като подадена от активно легитимирано лице, в срока по чл.156 ал.1 ДОПК, срещу подлежащ на обжалване акт и при липса на отрицателни процесуални предпоставки по чл.159 АПК. Жалбата подлежи на разглеждане по същество.

По съществуто на спора, съдът съобрази:

Жалбоподателят е подал Искане за прихващане или възстановяване /И./ по реда на чл. 129, ал. 1 от ДОПК, прието с вх. №26-А-14817/29.12.2022 за възстановени недължимо платени и събрани суми за данъци в общ размер на 180 536,92 лв., изразяващи се в :

- Погрешно самоначислени и недължимо платени суми за ДДС върху фактурирани от чуждестранни контрагенти посреднически такси за обработване на застрахователни претенции по системата „Зелена карта“ през данъчната 2016 г., в общ размер на 93 756,85 лв.;

- Погрешно самоначислени и недължимо платени суми за ДДС върху фактурирани от чуждестранни контрагенти посреднически такси за обработване на застрахователни претенции по системата „Зелена карта“ през данъчната 2017 г., в общ размер на 86 780,07 лв.

Към И. са приложени допълнително и обяснително писмо от ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД; описи на издадените протоколи за самоначисляване на ДДС върху посредническите такси поотделно за 2016 г. и 2017 г.; Вътрешни правила на Съвета на бюрата и Обяснителен меморандум към Вътрешните правила /Explanatory M. to the Internal Regulations/.

На основание Резолюция №П-29002923001544-ОРП-001/06.01.2023 г., издадена от М. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО, е възложено извършване на проверка по прихващане и възстановяване на данък върху добавената стойност за периодите: от 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г.

Проверяващият орган е изготвил ИПДПОЗЛ №П-29002923001544-040-001/10.01.2023 г., връчено на жалбоподателя на 11.01.2023 г. Изисканите справки и документи са изпратени на 18.01.2023 г. и на 23.01.2023 г. В резултат на извършената проверка е съставен обжалваният А. № П-29002923001544-004-001 от 24.01.2023 г.

След преглед и анализ на представените документи и писмени обяснения органите по приходите са приели, че по отношение на претендираните за възстановяване суми за данъчни периоди: от м. 01.2016 г. до м. 11.2016 г. е изтекъл преклузивният срок за образуване на производство по прихващане или възстановяване. От друга страна е установено, че за вземанията за недължимо платен

данък, отнасящи се за периодите от м. 12.2016 г. до м. 11.2017 г. /включително/ е изтекла погасителната давност, поради което и за същите е посочено, че не подлежат на възстановяване. В тази връзка проверяващите са се позовали на разпоредбата на чл. 129, ал. 1 от ДОПК, съгласно която И. се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго. С оглед изложеното е заключено, че нормата съдържа срок за подаване на искането, спазването на който се явява предпоставка за образуване на производството, аналогично на разпоредбите, регламентиращи сроковете за установяване на задължения за данъци /чл. 109, ал. 1 от ДОПК/. От органите по приходите е изтъкнато и обстоятелството, че спиране и прекъсване на срока по чл. 129, ал. 1, изр. второ от ДОПК не е предвиден, поради което и същият срок се характеризира като преклузивен и с изтичането му се погасява възможността да се образува производство по чл. 128-129 от кодекса.

В констатациите на оспорвания акт е посочено, че с И. №26-А-14817 от 29.12.2022 г. от ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД е поискано възстановяване на ДДС за 2016 г. и 2017 г. в общ размер на 180 536,92 лв. Установено е, че същият е начислен от дружеството с протоколи като получател на облагаеми услуги с място на изпълнение на територията на страната от данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната. За същите услуги ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД счита, че не са облагаеми доставки, поради което и погрешно от страна на жалбоподателя е бил начислен и внесен ДДС за 2016 г. в общ размер на 93 756,85 лв. и за 2017 г. в общ размер на 86 780,07 лв.

Проверяващите са изложили аргументи, че основание за възстановяване на сумите, начислени от м. 01 до м. 11.2016 г., включително, би възникнало последователно в месеците от м. 02.2016 г. до 14.12.2016 г. Така, преклузивният срок за образуване на производство по прихващане или възстановяване на суми, отнасящи се до горесцитираните периоди, изчислен съгласно разпоредбата на чл. 129, ал. 1 от ДОПК, е изтекъл на 31.12.2021 г. В тази връзка е прието, че И. №26-А-14817/29.12.2022 г. за тези данъчни периоди е недопустимо и същото не следва да бъде разглеждано.

По отношение на данъчни периоди от м. 12.2016 г. до м. 11.2017 г. /включително/ е посочено, че в случай на възникнало вземане за недължимо платен данък, то същото е погасено по давност, съгласно разпоредбите на чл. 110 и чл. 114 от ЗЗД. Така от органите по приходите е прието, че недължимо внесеният данък става изискуем от момента, в който сумата постъпи в бюджета, респективно от подаване на справка-декларация за периода, в който протоколът за начисляване е включен в отчетните регистри. В тази връзка, за вземанията за недължимо платен данък, отнасящи се за м. 12.2016 г. до м. 11.2017 г. е заключено, че давността е изтекла на 14.12.2022 г.

Единствено по отношение на претенцията за недължимо начислен ДДС през данъчен период м. 12.2017 г. е направен извода, че не е изтекъл преклузивният срок за образуване на производство по прихващане или възстановяване, нито пък давностният срок за вземането, поради която същата е разгледана по същество. Констатирано е, че през процесния период, жалбоподателят е отразил в отчетните си регистри по ЗДДС 6 протокола по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, с които ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД е начислил ДДС в размер на 1 780,90 лв. във връзка с

доставки на услуги по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Последните представляват фактурирани от кореспонденти такси за обработване и уреждане на застрахователни искиове за претърпени вреди извън територията на страната.

Прието е, че процесните доставки са облагаеми и за същите правилно ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД е самоначислявало ДДС, на основание чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Т.е., че начисленият данък не се явява недължимо платен, поради което и същият не подлежи на прихващане и/или възстановяване по реда на чл. 128 и чл. 129 от ДОПК, с оглед на което искането на дружеството се явява неоснователно. В подкрепа на обективирания извод е извършено позоваване на Директива 2006/112/ЕО и практиката на СЕС по аналогични казуси. Посочено е, че термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директива за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като последните представляват изключения от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице /решение BGZ Leasing, С 224/11, ЕУ:С:2013:15, т. 56/. Едновременно с това са цитирани и други решения на СЕС, в които са анализирани понятията „застрахователни сделки“ и предоставяне на „свързани с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква а/ от Директивата за ДДС и в които е прието, че уреждането на застрахователните претенции от името и за сметка на застрахователя не е сред услугите, извършвани от „застрахователни агенти и брокери“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква а/ от Директивата за ДДС.

Оспореният акт е изцяло потвърден изцяло с Решение № 474/13.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

С оглед предмета на служебна проверка, твърденията на страните и фактите по спора съдът приема:

Оспореният акт е издаден от компетентен орган в резултат от надлежно оправомощаване/л.20 от делото е приложена Заповед № ГДО-84/14.11.2022г. ТД на НАП ГДО/, в съответствие с изискванията за форма и при спазване на процедурата по чл.129 и сл. от ДОПК.

При преценка съответствието с материалния закон съдът съобрази:

Относно правният характер на сделките:

Съгласно практиката на Съда понятията, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване като тези по член 135, параграф 1 от Директива 2006/112, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (във връзка с Шеста директива вж. по аналогия Решение от 13 юли 2006 г. по дело U. Utilities, С-89/05, R., стр. I-6813, точка 21).

От практиката на Съда обаче е видно, че при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни (Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part S., С-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51 и Решение от 2 декември 2010 г. по дело E. Everywhere, С-276/09, Сборник, стр. I-12359, точка 23). Налице е една-единствена сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима

икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV B.*, C-41/04, R., стр. I-9433, точка 22 и Решение от 29 март 2007 г. по дело *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 23). Такъв е и случаят, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка на услуги, докато, обратно, един или повече елементи трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки на услуги, които имат същото данъчно третиране като основната доставка (Решение от 25 февруари по дело *СРР*, C-349/96, Сборник, стр. I-973, точка 30 и Решение по дело *Part S.*, посочено по-горе, точка 52).

31 По този начин Съдът приема не само че всяка доставка на услуги трябва нормално да се счита за отделна и самостоятелна, но и че сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка на услуги, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *СРР*, посочено по-горе, точка 29 и Решение от 22 октомври 2009 по дело *S. Re G. H.*, C-242/08, Сборник, стр. I-10099, точка 51).

32 За да се определи дали доставките на услуги представляват няколко самостоятелни доставки или една единна доставка, е необходимо да се преценят характерните елементи на съответната сделка (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело *СРР*, точка 29, Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV B.*, точка 20 и Решение по дело *Field F. Waterhouse*, точка 18). Следва да се напомни обаче, че не съществува абсолютно правило, що се отнася до определянето на обхвата на една доставка от гледна точка на ДДС, и следователно, за да се определи обхватът на доставката, е уместно да се вземат предвид всички обстоятелства, при които се осъществява съответната сделка (вж. в този смисъл Решение по дело *СРР*, посочено по-горе, точки 27 и 28).

Що се отнася до възмездния характер на доставката на услуги, следва да се припомни, че по смисъла на член 2, точка 1, буква в) от Директивата за ДДС една доставка на услуги е „възмездна“ и следователно подлежи на облагане с ДДС само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и полученото от данъчнозадълженото лице възнаграждение (решения *L. M. UK* и *Вахі G.*, C-53/09 и C-55/09, EU:C:2010:590, т. 51, както и цитираната съдебна практика, и *Serebryannaу vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 37). Такава пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 29 и цитираната съдебна практика).

Извършеното от органите по приходите позоваване на решение на СЕС по дело C-40/15 съдът намира за неоснователно и нетоносимо, доколкото в т.24 на посоченото решение, Съдът в Л. ясно извежда фактическият контекст на заключението си, а именно: „В настоящия случай самият доставчик на услугите, какъвто е *Aspiro*, не се задължава спрямо застрахованото лице да му гарантира покритие за определен риск и изобщо няма договорни отношения със застрахованото лице. Нещо повече – дружеството осъществява самостоятелна, отделна, посредническа дейност по

уреждане на претенции, която не представлява част от самата застрахователна сделка, респ. и без нея същата би била осъществима.

Като контрапоза обаче – режимът на застраховката гражданска отговорност в условията на зелена карта предполага наличие на представител за уреждане на претенции във всички държави членки на съюза. Видно от текста на чл.503 от КЗ този представител действа от името и за сметка на застрахователя, като осигурява териториално покритие с цел изпълнение за задължения чиито носител спрямо увреденото лице е самият застраховател. В тази връзка следва да се приеме, че отношенията между застрахователя и неговият представител по заплащане услугите по уреждане на претенции, са вътрешни и съществуват и се развиват само в рамките на правоотношението между застраховател и застрахован. Същите услуги нямат никакво самостоятелно значение. Те нито биха могли да възникнат без наличие на застрахователно правоотношение между застраховател и застрахован, нито биха могли да съществуват и да породят каквито и да било правни последици.

Същият извод следва недвусмислено от текста на съображение 40 и чл.21 и сл.от Директивата.

Нещо повече, при липса на такъв определен представител съображение 47 и сл. предвиждат задължение за ДЧ да определят орган за изплащане на обезщетения, към който увреденото лице да може да се обръща, когато застрахователното предприятие не е назначило представител, явно бави уреждането на претенцията или не може да бъде установено.

Следва да се допълни, при липса на такъв определен представител текста на чл. 24 пар.2 и съображение 50 от преамбюла на директивата уреждат и правото на суброгация на визираният орган, т.е. последният встъпва в правата на увреденото лице срещу лицето, причинило произшествието, или срещу неговото застрахователно предприятие до размера, до който органът за изплащане на обезщетения в държавата-членка на пребиваване на увреденото лице го е обезщетил за претърпените вреди. В този случай логично, но всъщност реторично възниква въпроса дали разходите за обработване на застрахователната претенция от страна на съответният орган имат качеството на отделна, облагаема доставка, за която органа ще начисли ДДС...

С оглед изложеното, настоящият състав приема, че изискването за определен представител, който не е клон и определянето му не се счита за установяване по смисъла на член 2, буква в) от Директива 88/357/ЕИО или на представителство по смисъла на Регламент (ЕО) № 44/2001./арг. чл.21 ал.6 от Директивата/, не просто не е самостоятелно, то е част от същността и от механизма на застраховката „гражданска отговорност“ в нейното юридическо и фактическо проявление по смисъла на Директивата. Същата няма независим характер в съответствие с изискването обективизирано от СЕС в т.31 на решение от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229 /Съдът в Л. посочва ясно, че при определени обстоятелства обаче няколко формално отделни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една единна сделка, когато не са независими. Налице е една единна сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една единна неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено. Такъв е случаят, когато една или повече

доставки съставляват основната доставка, докато другата или другите доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика/.

И доколкото задължението за определяне на подобен орган е вменено на ДЧ като гаранционно, обезпечаваща постигането на целта на директивата, задължение, то на първо място водещото задължение е създаването на регулаторна рамка във всяка ДЧ изискваща наличието на такъв представител. Което е и сторено с нормата на чл.503 от КЗ.

В тази връзка и съобразно чл. 135 пар.1 б.“а“ от Директива 2006/112/ЕО следва да се приеме, че доставките като процесните нямат самостоятелен характер, те са неразривно и неделимо свързани с основната дейност и всеки опит за разделянето им е изкуствен и като такъв – в нарушение на посочената разпоредба.

В този смисъл възражението на жалбоподателя се явява основателно.

На следващо място и във връзка с възражението относно приетото погасяване по давност на вземането за данъчни периоди от м. декември 2016г. до м. септември 2017г., включително, следва да се отбележи:

Върховния административен съд е разглеждал нееднократно аналогични хипотези, поради което с цел съобразяване на непротиворечивата в последните години практика на съда, следва да се посочи:

С Решение № 4902/17.04.2018 г., постановено по адм. дело № 2591/2018 г. по описа на ВАС е прието изрично, че:

Искането за възстановяване на надвнесен данък представлява искане за реализиране на едно частно вземане, за което е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от ЗЗД“. Именно това е и тълкуването на правото, дадено с Решение № 12541 от 19.10.2017 г., постановено по адм. дело № 13130/2016 г. по описа на ВАС, цитирано и от ревизирия субект и от състава на АССГ, където е прието, че „Законосъобразен е и изводът, че тези вземания не попадат в категорията публични вземания по смисъла на чл. 162 ДОПК, поради което за тях не е приложим давностният срок по чл. 171 ДОПК.“.

По дефиниция в обхвата на чл. 162 от ДОПК попадат единствено и само вземанията, чийто носител е държавата или общините, но не и тези в патримониума на частно правните субекти, като давността по чл. 171 ал. 1 от ДОПК е приложима единствено и само по отношение на публичните вземания, дефинирани в чл. 162 ал. 2 от ДОПК, за частните вземания приложима е именно погасителната давност по чл. 110 от ЗЗД и разпоредбите на същия закон относно нея.

Правото на възстановяване на платени в нарушение правото на Съюза ДДС, както следва и от постоянната практика на СЕС, не се урежда от правилата на Директивата за ДДС, а е „последница и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на съюза“, като по принцип всяка една държава-членка е длъжна да върне събраните в нарушение правото на Съюза данъци. При липсата на уредба в законодателството на Съюза, именно държавите-членки следва уредят реда и условията, при които следва да се упражни това право, при спазване основните принципи на общностното право - на равностойност, ефективност и правна сигурност



/така например Решени от 14 Юни 2017 г. на СЕС по дело С-38/16, т. 29 и 30 и цитираната там съдебна практика, и по-новото Решение от 2 Ю. 2022 г. на СЕС по дело С-835/18, т. 24 и т. 26 и цитираната там съдебна практика /.

Или посредством подаване искане за възстановяване (в съответствие с възприетите от всяка една държава-членка ред и условия за това) се упражнява правото на връщане на недължимо платеното (вкл. както е в случая на неоснователно внесен ДДС), чиято цел, както е дефинирана в цитираната практика на СЕС, е „да се поправят последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на оператора, в който в крайна сметка я е понесъл“ /в този смисъл цитираното вече Решение от 2 Ю. 2022 г. на СЕС по дело С-835/18, т. 24 и цитираната там съдебна практика/.

Най-сетне нееднократно СЕС се е произнасял и в смисъл, че е съвместимо с правото на съюза определянето на разумни преклузивни или давностни срокове в интерес именно на правната сигурност, в защита както на данъкоплатеца, така и на администрацията, които срокове, макар и по дефиниция да водят до частично или пълно отхвърляне правото, принципно не водят до нарушаване принципа на ефективност, но следва да не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото /така още Решение 11 юли 2002 г. на СЕС по дело С-62/00, т. 35 и цитираната там съдебна практика, Решение от 21 Януари 2010 г. на СЕС по дело С-472/08, Решение от 2 юли 2022 г. на СЕС по дело С-835/18, т. 32 и цитираната там съдебна практика, и др./.

При преценката спазване принципите на правото на Съюза, в частност този на ефективност, стоят въпросите относно продължителността на въведения срок и момента, с който законодателят свързан неговото начало.

Следва да се прави разграничение между самото субективно право на възстановяване на недължимо (в нарушение правото, в частност това на Съюза) платени данъци, което частно правните субекти имат спрямо държавата, и реда, начина и условията, при които следва да бъде реализирано същото, съобразно законодателната уредба, произтичаща от правото на всяка една държава-членка.

В този порядък, въведеният в българското законодателство ред е дефиниран в ЗДДС и ППЗДДС механизъм на корекции на неправилно начислен ДДС..

В този смисъл и по силата на посочената практика на ВАС е изразено ясно схващането, че правото да се иска възстановяване на недължимо платен ДДС не е скрепено с преклузивен срок.

Такъв срок е изрично дефиниран в чл. 129 ал. 1 изр. второ от ДОПК, което правило е общо спрямо всяко едно подадено искане за възстановяване на недължимо платени публични задължения, като съобразно същото „искането за ... възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.“.

Що се касае до отговора на въпроса кога е възникнало основанието за възстановяване, следва да се съобрази следното:

В случаите, в които изначално е платено нещо без основание, поради грешка,

допусната от самите данъчно-задължени лица, субективното право да се иска неговото възстановяване възниква от момента на разчитането с бюджета на съответното публично задължение (в частност на процесния ДДС за внасяне по обсъжданите протоколи по чл. 117 ал. 1 т. 1 от ЗДДС, което не се спори, както е посочено по-горе, че е сторено в предвидените в закона срокове, т.е. най-късно до 14-то число на месеца за който се отнася), в който момент всъщност настъпва и неговата изискуемост и към този още момент е на лице възможност за кредитора (в лицето на заплатилия недължимия данък икономически оператор) да иска изпълнение от длъжника (в лицето на държавата).

Тук е мястото да се посочи, че казусът не попада в обхвата на чл. 90 от Директива (ЕС) № 2006/112 и/или в случаите, които са резултат на неправилна административна и/или съдебна практика, поради което и следва да се приеме, че при полагане на дължимата грижа данъчният субект е могъл във всеки един момент от начисляването данъка да установи грешката в третирането на доставките, да отстрани същата и да предяви вземането си спрямо държавата, поради което и неприложимо е разрешението, дадено с Определение от 3 март 2021 г. на СЕС по дело С-507/20, т. 27, в който е разгледано специфичното положение на коригиране на данъка поради несъбираемост на вземането на доставчик спрямо получател, изпаднал в неплатежоспособност, която е окончателно обявена повече от 5-години след доставката.

Що се касае до цитираната в посочената т. 27 съдебна практика - Решение от 12 Април 2018 г. на СЕС по дело С-18/17г., респ. Решение от 21 Март 2018 г. по дело С-533/2018г., и двете касаят началния момент на давностен срок в специфичната хипотеза на упражняването правото на данъчен кредит в следствие на корекция на ДДС, при съобразяване материално правните и процесуално правните кумулативни предпоставки за възникването и упражняването му така както са дефинирани в съответните разпоредби на Директива (ЕС) № 2006/112, т.е. фактите по делото и приложимите правни норми са коренно различни от тези по настоящия казус

Именно в този смисъл се е произнесъл Пленумът на ВС още с Постановления № 1 от 28.05.1979 г., т. 7, приемайки, че началният момент на давността по чл. 114 ал. 1 от ЗЗД в хипотезата на чл. 55 ал. 1 предл. първо от ЗЗД (връщане на полученото при изначална липса на основание, т.е. в аналогичната на процесната хипотеза в областта на отношенията между частно правните субекти, както удачно е посочено още в РА) е моментът на получаване на престацията, приемайки аналогично, че „основанието не е на лице при самото извършване на престацията, поради което и давностният срок започва да тече от деня на получаването й“. Това разбиране е последователно поддържано и от ВКС в Тълкувателно Решение № 5 от 21.11.2019 г., постановено по т.д. № 5/2017 г., където от друга страна е направено разграничение между момента на изискуемостта/падежа на вземането и моментът на забавата на длъжника.

Така възприетото не противоречи нито на принципа на равностойност (правилото се прилага еднакво и спрямо правата произтичащи от правото на Съюза и от тези предоставени от националното законодателство, спрямо отношенията между частно правните субекти помежду им и в отношенията на същите с публичните субекти на правото), нито на принципа на ефективност – нито продължителността на двата срока (5-години, в този смисъл виж например Решение от 21 Януари 2010 г. на СЕС по дело

C-427/08), нито началният момент на същите (който начален момент е обективен и не зависи от субективната преценка било то на икономическите оператори, било то на администрацията) в конкретиката на казуса прави практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на възстановяване.

Още веднъж следва да се посочи, че единствено и само на преценката на носителя на субективното материално право е било да прецени към кой момент след безспорно настъпилата негова изискуемост ще го упражни, но това следва да бъде сторено при спазване както установения в националното законодателство преклузивен срок, така и в рамките на предвидената за това погасителна давност. Така единствено и само поради неговото бездействие, т.е. неполагането на дължимата грижа, в първия случай се стига до погасяване на самото право, а във втория – до възможността да му бъде успешно противопоставено възражение за изтекла давност от длъжника, в следствие на което и неудовлетворяване на заявената претенция.

Не може да се сподели тезата, че в случаи като процесния едва след прилагане механизма на корекции е налице ликвидно и изискуемо вземане на икономическия оператор спрямо държавата и/или някакво различно от посоченото по-горе вземане спрямо държавата (каквито съображения всъщност са развити от ответника по касация и споделени от състава на АССГ) и от този момент започва да тече срокът на погасителната давност. Аргументите, че до тази корекция е на лице задължение за ДДС поради начисляването на данъка в данъчен документ и включването му в СД за съответния период, освен че не държат сметка, че в случая не намират приложение нормите на чл. 85 от ЗДДС, респ. чл. 203 от Директива (ЕС) № 2006/116, а отделно от това влиза в противоречие и с трайно установената съдебна практика (и на ВАС, и на СЕС), че дължимостта на данъка се свързва всякога с реално осъществена облагаема доставка, а не произтича от посочването му в данъчния документ, което принципно положение не се променя от нормата на чл. 203 от Директива (ЕС) № 2006/112.

В случая няма пречка да не се съобрази и разбирането на СЕС, изразено в Решение от 07 Ю. 2022 г. по дело C-194/21. Макар и постановено в хипотеза, в която „данъчнозадължено лице което е пропуснало да упражни правото на приспадане на ДДС при придобиването на стока, служеща за обосноваване на това право, иска да го упражни при първото използване на тази стока (на основание именно механизма на корекции, бел.моя), при положение че преклузивният срок, предвиден в националното право за упражняването на това право, е изтекъл“, съдът принципно се е произнесъл, че „Принципът на данъчна неутралност обаче не е норма на първичното право, а принцип за тълкуване, който трябва да се прилага наред с други принципи, сред които е принципът на правна сигурност (вж. по аналогия решения от 19 юли 2012 г., D. V., C-44/11, EU:C:2012:484, т. 45 и от 9 март 2017 г., Oхусуре В., C-573/15, EU:C:2017:189, т. 32)“ /т.49/. „Поради това принципът на данъчна неутралност не може да доведе до разрешаване на данъчнозадължено лице да регулира право на приспадане, което то не е упражнило преди изтичането на определен преклузивен срок и съответно е загубило.“ /т.50/. „Що се отнася до липсата на измама или на злоупотреба с право или пък на вредоносни последици за данъчните приходи на съответната държава членка, тези елементи не могат да обосноват възможността данъчнозадължено лице да заобиколи преклузивен срок. Т. тълкуване би противоречало на принципа на правна сигурност, припомнен в точка 41 от настоящото решение и изискващ данъчното

положение на данъчнозадълженото лице, що се отнася до неговите права и задължения спрямо данъчната администрация, да не може безкрайно да се преразглежда.“ /т.51/.

В тази връзка възражението е неоснователно. Независимо от това обаче следва да се посочи, че по силата на чл.128 ал.1 изр.второ от ДОПК, може да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност.

Приемайки,че сумите са недължимо внесени органа се е десезирал от проверката налице ли са изискуеми публични вземания с които може да бъде извършено прихващане с погасеното по давност задължение при условията на чл.128 ал.1 изр.второ ДОПК. Това обоснова и наличието на допуснато процесуално нарушение обосноваващо отмяна на акта и връщането му на органите по приходите за осъществяване проверка наличието на основание за прихващане.

Що се касае за данъчните-периоди м.октомври и м.ноември,2017г. съдът намира оспореният акт за незаконосъобразен. Постановеният отказ за прихващане и възстановяване е обоснован с извода, че начисленият и внесен ДДС е дължимо платен, извод, който съдът отрече с предходната част на настоящето решение и който не счита за необходимо да преповтаря.

С оглед своевременно отправената претенция за разноски,съдът счита, че такива се дължат на основание чл. 161 от ДОПК, като предвид възражението за прекомерност на ответника с оглед тяхната стойност,съдът счита,че същите не надвишават минималният размер съобразно чл. 7 ал.2 т.6 от Наредба № 1/2004г.

На основание чл.160 ал.3 от ДОПК,Административен съд София-град,74 състав,

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Акт за прихващане и възстановяване № П-29002923001544-004-001/24.01.2023г., издаден от М. И. и Ц. Б. – и двете на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП ГДО, потвърден с Решение № 474/13.04.2023г. на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП.

**ВРЪЩА** преписката органа по приходите при ТД на НАП – С. за произнасяне по искане за прихващане или възстановяване вх. №26-А-14817/29.12.2022г.,подадено от ЗАД „Алианц България“ АД при съобразяване с указанията на съда по тълкуването и прилагането на закона.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати на ЗАД „АЛИАНЦ БЪЛГАРИЯ“ АД, ЕИК[ЕИК] сумата от 10 088.26/десет хиляди и осемдесет и осем лева и двадесет и три стотинки/ съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд, с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните

**Съдия:**