

# РЕШЕНИЕ

№ 5920

гр. София, 20.10.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав**, в публично заседание на 06.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **5143** по описа за **2021** 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 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], 7-11 км., №7-11, чрез адв. К. А. К., срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002921001092-004-001 от 25.01.2021 г., издаден от Д. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО и М. Т. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, в частта, потвърдена с Решение № 616 от 16.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ДОДОП/ С., относно отказано възстановяване на задължения за данъци и лихви, установени с РА №Р-29-1300406-091-001 от 03.12.2015 г. и законна лихва по чл. 129, ал. 5 от ДОПК към 31.12.2020 г. в общ размер на 763 781.46 лв. /главници 507 000,63 лв. и лихви 256 780.83 лв./.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради необоснованост, неправилно приложение на закона и противоречие с практиката на ВАС. Поддържа, че подаденото на 31.12.2020 г. искане за прихващане или погасяване на задължения произтича от частичната отмяна по съдебен път на публични задължения, установени в Ревизионен акт /РА/ № р-29-1300406-091-001 от 03.12.2015 г., които са били погасени към датата на издаването му, но ефективно внесени от дружеството в срока по чл.127, ал.1 ДОПК. Счита, че А. противоречи на правната уредба на давността като институт на материалното данъчно право и не съответства на трайно установената практика на

ВАС. Излага подробни съображения за неправилно приложение на чл. 174 от ДОПК в противоречие с чл. 168, т. 3 и чл. 127, ал. 1 от ДОПК, тъй като изтеклата погасителна давност погасява, както дълга, така и възможността той да бъде събран принудително. Намира за неприложимо изменението на чл.160, ал.4 ДОПК, тъй като не било в сила към момента на постановяване на отменителното съдебно Решение № 3686/30.05.2017 г. на АССГ по адм.д. № 3414/2016 г. Счита, че приходните органи тълкуват превратно Решение № 5698/02.05.2018 г. по адм.д.№ 10560/2017 г. на ВАС, с което частично се отменя РА поради изтекла погасителна давност, но без съдът да се произнесе по основанието и размера на погасените задължения. Излага доводи за неправилно приложение на Становище изх.№ М-24-31-41 от 05.08.2014 г. на ЦУ на НАП. Оспорва доводите на приходните органи, че е имал право да не внесе установените с РА публични задължения с оглед неговата задължителна правна природа, насочена към принудително изпълнение. Счита, че извършеното плащане в срока по чл.127, ал.1 ДОПК няма доброволен характер, а след отмяната на РА недължимо платените суми подлежат на възстановяване по реда на чл.129 ДОПК. Излага доводи от чл.222 и чл.225 ДОПК, че изтеклата в хода на производство по принудително изпълнение погасителна давност не е основание за неговото спиране или прекратяване, а единствената възможност за прекратяването му е по чл.225, ал.1, т.2 ДОПК – при отмяна на утжняващия акт. Излага подробни доводи за неправилност на възприетата от приходните органи теза, че изтеклата погасителна давност има отношение единствено към изпълнителния процес и цитира практика на ВАС в противен смисъл. Претендира съда да постанови решение, с което за прогласи нищожността на А. на основание чл.177, ал.2 АПК или да го отмени като незаконосъобразен. Претендира разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. К. по съобщения, изложени от решаващия орган и в писмена защита от 07.10.2021 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Жалбоподателят [фирма] подал искане вх. №26-М-5 от 04.01.2021 г. за възстановяване на сумата от 768 548,16 лв., в т.ч. 508 751.10 лв. главница и законна лихва по чл.129, ал.6 ДОПК в размер на 259 797.06 лв., както следва:

1. ДДС за данъчен период м. 12.2007 г. в размер на 256 377,07 лв., установен с РА №Р-29-1300406-091-001/03.12.2015 г., частично отменен с Решение №5698/02.05.2018 г. на ВАС по адм. дело №10560/2017 г.;

2. Лихви върху ДДС за данъчен период м. 12.2007 г. в размер на 227 103,86 лв., установени с РА №Р-29-1300406-091-001/03.12.2015 г., частично отменен с Решение №5698/02.05.2018 г. на ВАС по адм. дело №10560/2017 г.;

3. Лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв., установени с горещитирания РА, отменени с Решение №3686 от 30.05.2017 г. на Административен съд - София град по адм. дело №3414/2016 г.;

4. Данък при източника по ЗКПО върху доходи на чуждестранни лица за 1-во тримесечие на 2007 г. в размер на 1 750,47 лв., установен с горещитирания РА, отменен с Решение №320/24.02.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С.;

5. Лихви върху данък при източника по ЗКПО за доходи на чуждестранни лица за 1-во

тримесечие на 2007 г. в размер на 3 016,23 лв., установени с горечитираня РА, отменени с Решение №320/24.02.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С.;

б. Законната лихва по чл. 129, ал. 6 от ДОПК върху сумите, описани в т. 1, 2, 3, 4 и 5 от искането, определена от датата на внасяне на сумите - 21.12.2015 г. до окончателното им изплащане, която към 31.12.2020 г. е в размер на 259 797,06 лв.

С Резолюция за извършване на проверка №П-29002921001092-ОРП-001 от 07.01.2021 г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на проверка по прихващане или възстановяване на [фирма] във връзка с подаденото искане. Компетентността на възложителя произтича от Заповед № ГДО-132 от 13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

Валидността на електронните подписи на приходните органи, възложили проверката и подписали А., се установява от представените от ответника удостоверения на л.42 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

Резултатите от проверката са обективирани в А. №П-29002921001092-004-001 от 25.01.2021 г., издаден от Д. В. А. и М. Т. И. – органи по приходите при ТД на НАП ГДО.

От фактическа страна с А. е установено, че на дружеството е извършена ревизия за установяване на задълженията за корпоративен данък и данък по чл. 194, чл. 195 и чл. 204 от ЗКПО за периодите от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г., както и за задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.12.2007 г. до 31.10.2013 г., в резултат на която е издаден РА №Р-29-1300406-091-001 от 03.12.2015 г.

Същият е обжалван пред директора на ДОДОП С. и с Решение №320/24.02.2016 г. е обявен за нищожен в частта на определен данък при източника върху доходи на чуждестранни юридически лица за 1-во тримесечие на 2007 г., ведно със съответните лихви, потвърден е в останалата част, като допълнително е указано да бъде извършена проверка за наличието на основания за отписване на задълженията за лихви върху дължими авансови вноски за корпоративен данък за м. 01.2007 г. и м. 08.2007 г. като погасени по давност с оглед направеното в жалбата възражение и съобразно изложените в решението мотиви.

В А. е констатирано, че основанията за отмяна на горечитираня РА са следните:

- в частта на определените задължения по ЗДДС за данъчен период м. 12.2007 г. в размер на 256 377,07 лв. и съответните лихви в размер на 225 819,56 лв., описани в т. 1 и т. 2 от искането, в Решение №5698/02.05.2018 г. на ВАС е посочено, че съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК давностният срок е изтекъл преди издаването на РА – 03.12.2015 г., като не са представени доказателства за спиране или прекъсване на давността;

- в частта на определени лихви за невнесени в срок авансови вноски за м. 01.2007 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв., описани в т. 3 от искането, в Решение №5698/02.05.2018 г. на ВАС е посочено, че съгласно чл. 171, ал. 1 от ДОПК погасителната давност започва да тече на 01.01.2008 г. и изтича на 31.12.2012 г., а заповедта за възлагане на ревизията, с която се спира давността, е издадена и връчена след изтичане на този срок.

Според съда, това отбелязване в А. е некоректно, тъй като последното е обсъдено единствено в мотивите на Решение №5698/02.05.2018 г. на ВАС, но не следва от неговия диспозитив. Доколкото със сила на пресъдено нещо се ползва единствено

диспозитивът на съдебния акт и страните в касационното съдебно производство не са поискали допълване на решението извън това по чл.248 ГПК, следва да се съобрази единствено постановената от ВАС отмяна на РА в частта на задълженията по ЗДДС за м.12.2007 г. и оставянето в сила на решението на АССГ с останалата част.

По-нататък в А. е констатирано, че РА №Р-29-13-1300406-001 от 03.12.2015 г. е връчен на задълженото лице чрез ИС Контрол на 07.12.2015 г. и задълженията по него са платени на 21.12.2015 г. – в срока по чл.127, ал.1 ДОПК. Приходните органи са съобразили, че съгласно чл. 127, ал. 1 от ДОПК задълженията за довносяне подлежат на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчване на акта, а след изтичане на този срок, РА подлежи на принудително изпълнение, включително и когато е обжалван, освен ако изпълнението е спряно по реда на ДОПК.

В тази връзка органите по приходите са се позовали на чл. 174 от ДОПК, като са посочили, че не подлежат на връщане доброволно платени публични задължения, изпълнени след изтичане на давностния срок, включително отписаните по реда на чл. 173 ДОПК. Допълнили са, че едно публично задължение, макар и погасено по давност, може да бъде платено доброволно и в този случай платената сума не подлежи на връщане.

Констатирани са, че задълженията за довносяне по РА, в това число сумите, чието възстановяване се претендира, са платени на 21.12.2015 г., т.е. в срока за доброволно плащане по чл.127, ал.1 ДОПК, но след като са били погасени по давност поради изтичане на срока по чл. 171, ал. 1 от ДОПК. Установили са, че впоследствие РА е отменен в тази част, но не поради съображения за материална незаконосъобразност, а поради изтекла погасителна давност. От това са формирали извод, че същите не са недължимо внесени по смисъла на чл. 129, ал. 6 от ДОПК, тъй като изтеклата погасителна давност погасява правото за събиране на публичното вземане по принудителен ред, но не заличава самото задължение. Приели са, че дружеството доброволно е избрало да плати погасени по давност публични задължения, поради което и съгласно чл. 174 от ДОПК същите не подлежат на възстановяване, въпреки отмяната на РА поради изтекла давност.

А. е връчен на 25.01.2021 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №26-М-1532 от 08.02.2021 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 17.04.2021 г., включително. В този срок е постановено Решение № 616 от 16.04.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което А. е потвърден частично.

Решаващият орган е потвърдил доводите, че в резултат на изтеклата погасителна давност се погасява не дългът, а възможността той да бъде събран принудително, за което намерил опора в текстовете на чл. 128, ал. 1, чл. 170, ал. 3 и чл.174 от ДОПК. Посочил е, че формираната съдебна практика до м. 08.2017 г., цитирана в жалбата на дружеството, е поддържала тезата, че РА, с който са определени погасени по давност задължения, е незаконосъобразен с мотив, че след като целта му е да направи дадено публично задължение годен обект за принудително събиране, а с изтичане на давностния срок се преклудира възможността то да бъде принудително събрано, то и РА, с който е определено задължението, е незаконосъобразен. С цел преодоляване на тази практика с ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 04.08.2017 г., е прието изменение на чл. 155, ал. 3 и чл. 160, ал. 4 от ДОПК, според което, когато давностният срок е изтекъл в рамките на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган/съдът се произнасят по основанията и размера на задължението, като изрично посочват, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Така законов израз намерило разбирането, че с изтичането на погасителната давност не се погасява самото задължение, а само възможността то да бъде принудително събрано. Цитирана е съдебна практика на ВАС, формирана след изменението на ДОПК /Решение №1996/16.02.2021 г. по адм. д. №8569/2020 г., Решение №15688 от 17.12.2020 г. по адм. д. №9690 от 2020 г., Решение №1996 от 16.02.2021 г. по адм. д. №8569/2020 г., Решение №7056/10.06.2020 г. по адм. д. №3403/2020 г., Решение №3220 от 14.03.2018 г. по адм. д. №9985/2017 г., Решение №8873 от 29.06.2018 г. по адм. д. №2906/2018 г., Решение №12728 от 22.10.2018 г. по адм. д. №8432/2018 г./.

Тук е мястото да се отбележи, че след изменението на чл. 155, ал. 3 и чл. 160, ал. 4 от ДОПК, публ. ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 04.08.2017 г., е константна практиката на ВАС, че нормите са приложими единствено за давност, изтекла в хода на ревизионното, но не и на съдебното прозводство.

В обобщение в Решение № 616 от 16.04.2021 г. на директора на ДОДОП С. е посочено, че след като ВАС с Решение № 5698/02.05.2018 г. не е отменил РА в частта на определените задълженията по ЗДДС за м. 12.2007 г. и лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01.2007 г. и м. 08.2007 г., излагайки мотиви по същество за тяхната незаконосъобразност, а само е посочил, че задълженията са погасени по давност, то на 21.12.2015 г. е извършено доброволно плащане от дружеството на едно погасено по давност задължение, а не на едно незаконосъобразно определено такова.

С други думи, след като отмяната на РА е поради изтекла давност, а решението на ВАС е постановено след изменението на ДОПК от 04.08.2017 г., то действителната воля на съда била не да отмени като незаконосъобразен РА в тази му част, а само като изпълнителен титул за предприемане на принудително събиране. Аргументи в тази насока можело да се черпят и от факта, че задължението по ЗДДС за м. 12.2007 г. има същия характер като задълженията за м. 12.2008 г. и м. 12.2009 г., определени в резултат на извършени на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС корекции на ползван данъчен кредит, по отношение на които ВАС се е произнесъл по основанията и размера на задълженията, като е приел, че същите са правилно и законосъобразно определени.

С оглед изложеното решаващият орган приел, че по отношение на претендираните за възстановяване ДДС в размер на 256 377, 07 лв. и лихви върху ДДС в размер на 227 103, 86 лв. за данъчен период м. 12.2007 г., както и досежно лихвите в размер на 20 503, 47 лв. върху невнесени в срок авансови вноски за корпоративен данък за периодите м. 01.2007 г. и м. 08.2007 г., не е налице хипотезата на чл. 129, ал. 5 от ДОПК. Изборът на дружеството да внесе задълженията по РА в срока по чл.127, ал.1 ДОПК определял доброволния характер на извършеното плащане към бюджета. В обратната хипотеза - при изтекла погасителна давност и след позоваване на този юридически факт, било налице основание за прекратяване на действията по принудителното изпълнение на публично вземане от страна на публичния изпълнител на основание чл. 225, ал. 1, т. 7, във връзка с чл. 168, т. 3 от ДОПК, както и отписване на задължението на основание чл. 173 от ДОПК /при получаване на запорно съобщение по чл. 182/. Безспорно било, че жалбоподателят е имал право на избор дали да плати в рамките на 14-дневния срок за доброволно плащане след връчване на РА или да направи възражение за давност пред публичния изпълнител.

С изложеното, решаващият орган е изтъкнал, че е формиран материалноправен спор, свързан с приложението на чл. 174 от ДОПК в разглеждания случай на непредявено

възражение за изтекла давност на предложените за определяне с РД задължения и заплащането им в срока за доброволно плащане по чл. 127, ал. 1 от ДОПК.

Изложил е мотиви, че публичните задължения възникват по силата на закона, а с РА същите само се определят по основание и размер и се констатира вече възникналото по силата на закона данъчно задължение като се създава изпълнително основание /изпълнителен титул/ за неговото събиране по принудителен ред. Издаването на РА обаче се предхождало от издаване на РД, който не е индивидуален административен акт и в който се съдържат предложения за определяне на данъчни и осигурителни задължения по аргумент от чл. 117, ал. 2, т. 8 от ДОПК. Именно защото въз основа на констатациите в ревизионния доклад се издава ревизионният акт, на данъчно задължените лица е дадена възможност да възразят срещу така направените предложения за определяне на данъчните задължения /чл. 117, ал. 5 от ДОПК/. Тези възражения могат да бъдат, както по отношение на незаконосъобразността на направените предложения за определяне на данъчни задължения, така и по отношение на изтичане на преклузивния срок за определянето им или за погасяването им по давност. Изводът, че няма пречка възражението за давност да бъде направено на този етап от данъчното производство се налагало, както от факта, че именно въз основа на РД се издава РА, който има характер на изпълнителен титул, така и поради обстоятелството, че давността не се прилага служебно.

В случая нямало данни, а и не се твърдяло от дружеството, че по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК е направило възражение за погасяване на давност на предложените за определяне с РД задължения ДДС за данъчен период м. 12.2007 г., ведно с лихвите за забава, както и предложените за определяне лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01.2007 г. и м. 08.2007 г. При условие, че такова не е направено и с оглед принципа за неприлагане служебно на давността, горестоящият орган е приел, че правилно и законосъобразно РА е издаден, без в него по отношение на част от установените задължения да е отбелязано, че са погасени по давност.

Съобразил е, че оспореният РА №Р-29-13-1300406-001 от 03.12.2015 г. е връчен на задълженото лице чрез ИС Контрол на 07.12.2015 г., като определените с него задължения са платени на 21.12.2015 г., т.е. в срока по чл. 127, ал. 1 от ДОПК за доброволно плащане. Следователно налице е плащане на едно погасено по давност задължение *без длъжникът да се е позовал на изтекла давност*, при което плащането е направено в рамките на срока за доброволно изпълнение, без срещу него да е образувано изпълнително дело и да са предприети действия за принудително събиране на публичните задължения.

Въпреки, че плащането на установените с РА публични задължения е в изпълнение на едно властническо волеизявление, на адресата на това волеизявление била дадена възможност за избор дали да плати в рамките на 14-дневния срок за доброволно плащане или да не плати и да направи възражение за давност, което право никой друг не можел да упражни вместо него. При положение, че жалбоподателят вместо да възрази *пред публичния изпълнител*, е избрал да заплати погасените по давност задължения, следвало да се приеме, че направеното плащане има доброволен характер. Затова и спрямо доброволно заплатените суми следвало да намери приложение нормата на чл. 174 от ДОПК.

С оглед на изложеното и на основание чл. 174 от ДОПК А. №П-29002921001092-004-001-091 от 25.01.2021 г. е потвърден в частта относно

отказано възстановяването на внесения от [фирма] ДДС за м. 12.2007 г., ведно със следващите се лихви за забава, както и в частта на лихвите за невнесени в срок авансови вноски по ЗКПО за м. 01. и м. 08.2007 г.

А. е отменен в частта на претендирания данък при източника по ЗКПО върху доходи на чуждестранни лица за 1-во тримесечие на 2007 г. в размер на 1 750,47 лв., ведно с лихви за забава в размер на 3 016,23 лв., тъй като РА в тази част е обявен за нищожен с Решение №320/24.02.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., поради което същите се явявали недължимо внесени. Нищожният административен акт не пораждал правни последици, нямало нужда да се отменя, а можело само да се обяви, прогласи, констатира нищожността и това имало декларативно, а не конститутивно действие в смисъл на отменително действие. След като горепосочените суми са платени въз основа на нищожен акт, те се явявали недължимо платени още от момента на плащането им.

Решение № 616 от 16.04.2021 г. на ДОДОП С. е връчено на 21.04.2021 г. Жалбата вх.№ 53-04-336 от 05.05.2021 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е 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 А. е издаден от компетентни по смисъла на чл.129, ал.2, т.2 ДОПК органи по приходите, в установената форма и при спазване на процесуалните правила по издаването му. Спорът между страните е изцяло материалноправен относно приложението на института на погасителната давност по отношение на установените с РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. публични задължения.

Противно на твърденията на жалбоподателя съдът намира, че А. не е нищожен на основание чл.177, ал.2 АПК. Двата акта (РА и А.) се издават в различни административни производства и имат различни правни последици. Отмяната на РА е пряко относима към производството по чл.128-129 ДОПК, но подлежи на самостоятелна проверка и преценка в него, поради което неправилното приложение на закона води до незаконосъобразност, но не и до нищожност на А. по смисъла на чл.177, ал.2 АПК. Преклудиранияте от силата на присъдено нещо на влязло в сила съдебно решение възражения също могат да обосноват евентуална незаконосъобразност на А., но не и неговата нищожност.

С РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. са установени следните задължения, предмет на обжалване по административен и съдебен ред:

- лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв.;
- данък при източника по ЗКПО върху доходи на чуждестранни лица за 1-во тримесечие на 2007 г. в размер на 1 750,47 лв. главница и 4378.78 лв. лихви за забава;
- ДДС за данъчен период м. 12.2007 г. в размер на 262 658.33 лв. главница и 231 352.16 лв. лихви за забава;
- ДДС за данъчен период м. 12.2008 г. в размер на 407 738.89 лв. главница и 296 390.29 лв. лихви за забава и
- ДДС за данъчен период м. 12.2009 г. в размер на 261 177.43 лв. главница и 157 508.79 лв. лихви за забава.

В посочените части РА е оспорен с жалба по административен ред от **21.12.2015 г.** с изричното посочване, че се оспорва частично: относно установените задължения по ЗДДС като материалноправно незаконосъобразен, а за останалите оспорени задължения – като погасени по давност (относно лихвите върху авансовите вноски по ЗКПО и лихвите върху данък при източника).

С Решение № 320/24.02.2016 г. на директора на ДОДОП С. РА е обявен за нищожен в частта на установените задължения за данък при източника по ЗКПО върху доходи на чуждестранни лица за 1-во тримесечие на 2007 г. в размер на 1 750,47 лв. главница и лихви за забава, посочени в решението в размер на 3016.23 лв. А. на решаващия орган е за възлагане на ревизията в тази част в нарушение на чл.109, ал.1 ДОПК. С Решение № 616/16.04.2021 г. А. е отменен в тази част с аргумент, че сумите, платени въз основа на нищожен акт, са недължимо платени още от момента на плащането им.

Относно установените лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв. в Решение № 320/24.02.2016 г. на директора на ДОДОП С. е прието за **основателно** възражението за изтекла погасителна давност, но с отбелязването че това не влияе на законосъобразността на РА в тази му част (съобразно административна практика, която противоречи на константна практика на ВАС). С диспозитива на решението е указано да бъде извършена проверка за отписване на тези задължения като погасени по давност, за изпълнението на които указания не са ангажирани доказателства. Решаващият орган е изложил мотиви, че в ревизионното производство са спорни въпросите възникнало ли е задължението и в какъв размер, а не дали то може да се събере по принудителен ред и едва при претенция от страна на държавата за принудително събиране, т.е. едва в производството по принудително изпълнение на РА *следва да се направи възражение за изтекла погасителна давност*. Предвид липсата на законова възможност за директора на ДОДОП със собствен акт да постанови отписване на вземането по чл.173 ДОПК, следвало *органът по принудително събиране* в ТД на НАП ГДО да извърши проверка за изтичане на срока на погасителната давност и да издаде съответен акт за отписване на вземането. Тази практика на приходните органи е в противоречие с установената съдебна практика на ВАС до 04.08.2017 г., за преодоляване на която, както сам горестоящият орган посочва в Решение № 616/16.04.2021 г., са приети законови изменения с ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 04.08.2017 г., на чл. 155, ал. 3 и чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

Друг е въпросът, че независимо, че в Решение № 320/24.02.2016 г. директорът на ДОДОП С. е приел за основателно възражението за изтекла погасителна давност на задължението за лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв., поради което следвало да се дадат указания на *органа по принудително изпълнение*, то тези указания са неизпълними (доказателства за изпълнението им не са ангажирани в рамките на протеклите две съдебни производства – настоящето и по адм.д.№ 3414/2016 г. на АССГ), респ. жалбоподателят не е имал средство за защита срещу тази неправилна административна практика.

Така, след постановяване на Решение № 320/24.02.2016 г. на директора на ДОДОП С. за жалбоподателя не съществува друга правна възможност за защита, освен да продължи оспорването по съдебен ред на РА в посочените неотменени части на РА, като видно от приложеното адм.д.№ 3414/2016 г. на АССГ, той е поддържал възражението си за изтекла погасителна давност на задълженията по ЗКПО и на



задълженията за м.12.2007 г. пред АССГ (в о.с.з. на 07.07.2016 г.) и пред ВАС, които са уважени от съда.

Тук е мястото да се отбележи, че с Решение № 3638 от 30.05.2017 г. по адм.д.№ 3414/2016 г. на АССГ, оставено в сила в тази му част с решение на касационната инстанция, е прогласена нищожността на РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. в частта на установени лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв. поради издаването му в противоречие с чл.109 ДОПК. Не съществува логика с Решение № 616/16.04.2021 г. на директора на ДОДОП С. да се отмени А. в частта относно обявената нищожност на РА за установен данък при източника по ЗКПО върху доходи на чуждестранни лица за 1-во тримесечие на 2007 г. в размер на 1 750,47 лв. главница и 4378.78 лв. лихви за забава, но да не се отмени А. в другата обявена за нищожна част. По съображения, изложени от горестоящия орган и само на това основание е дължима отмяната на А. и в частта на тези задължения, за които РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. е обявен за нищожен от АССГ. За пълнота следва да се отбележи, че необосновано с А. е прието, че в тази част РА е отменен с решението на АССГ, което не съответства на диспозитива на съдебния акт.

Вярно е, че диспозитивът на Решение № 5698/02.05.2018 г. по адм.д.№ 10560/2017 г. на ВАС не съответства на мотивите на съдебния акт, но силата на пресъдено нещо се формира единствено от диспозитива и никоя от страните в правния спор не е използвала възможността за поправка на решението в тази му част, извън искането по чл.248 ГПК.

Дори да се приеме, че и в частта на установените лихви за просрочие върху авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО за периодите м. 01 и м. 08.2007 г. в размер на 20 503,47 лв. РА е отменен, а не обявен за нищожен, то доводите на ответника за доброволно плащане на погасените по давност задължения са необосновани, тъй като не съответстват на процесуалното поведение на ревизираното дружество и са направени при неправилно приложение на закона.

Неправилно ответникът навежда доводи от бездействието на ревизираното дружество да подаде възражение срещу РД по реда на чл.117, ал.5 ДОПК, *тъй като определените с него задължения били погасени по давност още с издаване на РД*. Последният акт не подлежи на самостоятелно обжалване, поради което с неподаването на възражение срещу него, вкл. за изтекла погасителна давност, не следва да се приеме, че заинтересованото лице е бездействало. Още повече, че жалбоподателят неотклонно поддържа възражението си за изтекла погасителна давност още с оспорването на РА по административен ред, предприето едновременно с плащане на задълженията на 21.12.2015 г. При това процесуално поведение на [фирма] по оспорване на РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. е абсурдно да се поддържа, че редът за защита на лицето е да изчака образуването на производство по принудително изпълнение въз основа на РА и едва тогава да направи възражението си за изтекла погасителна давност, тъй като в противен случай и при констатираната неправилна административна практика РА би влязъл в сила, респ. за лицето се преклудира възможността за проверка на неговата материална законосъобразност. С ясното съзнание, че погасителната давност на част от задълженията е изтекла *още при издаване на РД*, приходните органи са постановили утежняващ властнически акт, създавайки изпълнителен титут за погасени по давност задължения. Предоставените на лицето две възможности: да плати задълженията в срока по чл.127, ал.1 ДОПК или

да направи възражение за изтекла погасителна давност *едва в хода на принудителното изпълнение*, представляват злоупотреба с право, която недопустимо отрича възможността да се оспори РА, без в хода на това оспорване да се стига до образуване на производство по принудително изпълнение въз основа на предварително изпълняем акт при извършено от лицето плащане в срока по чл.127, ал.1 ДОПК.

При неправилна административна практика по приложението на института на погасителната давност във значителен период (до 04.08.2017 г.), в който попада и процесният случай, правата на засегнатите частни лица значително са засегнати. Не без значение е редакцията на измененията на чл.155, ал.3 и чл.160, ал.4 ДОПК, в сила от 04.08.2017 г., която задължава решаващият орган и съдът да се произнесат по основанието и размера на задължението, но с изрично посочване, че ревизионният акт *не подлежи на принудително изпълнение*. До тези изменения приходната администрация е отказвала да приложи института на погасителната давност в хода на административното производство, като е препращала към изпълнителното такова, но без важното за засегнатите лица уточнение, че утежняващият акт *не подлежи на принудително изпълнение*. Именно последното обстоятелство би било надлежна гаранция за ревизираното лице, че въз основа на РА няма да бъде предприето принудително изпълнение или предприетото такова ще бъде незаконосъобразно, респ. би го мотивирало не да плати в срока по чл.127, ал.1 ДОПК. Доводите на приходните органи по приложението на чл.168, т.3 ДОПК да се изчака приложението на института на погасителната давност едва при образувано принудително изпълнение са относими единствено, ако същата е изтекла в хода на изпълнителното производство. Правилно е становището, че възражение за изтекла погасителна давност може да се прави в хода на всяко висящо административно, съдебно или изпълнително производство, подлежи на проверка за материална законосъобразност, респ. при изтичането ѝ спрямо длъжника не може да се предприеме принудително изпълнение, а евентуално предприето такова би било незаконосъобразно. Но това разрешение е приложимо и преди измененията на чл.155, ал.3 и чл.160, ал.4 ДОПК, в сила от 04.08.2017 г.

Спецификата на случая е в предварителната изпълняемост на РА по силата на чл.127 ДОПК, озаглавена „Изпълнение на ревизионния акт“. Безспорно нормата на чл.127, ал.2 ДОПК установява предварителна изпълняемост на РА, т.е. той подлежи на принудително изпълнение, независимо, че не е влязъл в сила, вкл. когато е обжалван. Респ. доброволното плащане на установените с РА задължения в срока по чл.127, ал.1 ДОПК не препятства неговото обжалване. Със заплащане на задълженията по РА в срока по чл.127, ал.1 ДОПК ревизираното лице препятства възможността върху тези задължения да текат лихви, респ. срещу него да се образува производство по принудително изпълнение съобразно чл.127, ал.2 ДОПК, което от своя страна би го превърнало в некоректен длъжник към държавата с всички негативни последици от това. Ето защо е неправилно да се приеме, че плащането по чл.127, ал.1 ДОПК винаги има характер на доброволно изпълнение по смисъла на чл.168, т.1 ДОПК като основание за погасяване на публичното вземане. Това би било така, единствено при липса на обжалване, но тогава няма да има нужда от уредбата по чл.127 ДОПК – РА би влязъл в сила поради неговото необжалване в 14-дневния срок по чл.152, ал.1 ДОПК, респ. би бил годно изпълнително основание като влязъл в сила индивидуален административен акт, а не поради уреденото в закона предварително изпълнение.

Ето защо е дължим извод, че плащането в срока по чл.127, ал.1 ДОПК има отношение единствено към предварителната изпълняемост на акта и гарантира, че спрямо ревизираното лице няма да се предприемат действия по принудително изпълнение по чл.127, ал.2 ДОПК с всички произтичащи за лицето негативи от това. При предприето обжалване на РА по административен и съдебен ред, извършеното в срока по чл.127, ал.1 ДОПК плащане няма характер на доброволно такова по смисъла на чл.168, т.1 ДОПК. Допълнителен аргумент в тази насока, пряко относим към настоящия казус, е самостоятелната правна уредба на двете основания за погасяване на публичните вземания по чл.168, т.1 и т.3 ДОПК.

Въз основа на изложеното и с оглед систематичното място на разпоредбата на чл.127, ал.1 ДОПК съдът приема, че тя е пряко относима единствено към предварителната изискуемост на установените с РА задължения. Същата не се намира в Дял Четвърти на ДОПК – Събиране на публичните задължения, поради което и независимо от употребения в нея израз „доброволно плащане“ същият не може да се приравни на „доброволно плащане“ като способ за погасяване на задължението по чл.168, т.1 ДОПК при своевременно предприето оспорване на РА. Неправилно ответникът поддържа, че възраженията по чл.168 ДОПК, вкл. по т.3, следвало да бъдат адресирани до публичния изпълнител, още повече при неправилна административна практика до 04.08.2017 г. да не се отменя РА при изтекла в хода на ревизионното производство погасителна давност. Това е така единствено в случаите на изтекла в хода на производството по принудително изпълнение погасителна давност. В противен случай, при предприето обжалване на РА с възражение за изтекла погасителна давност в хода на административното или съдебното производство при липса на задължение за административния или съдебния орган да уведоми длъжника, че възражението му за погасителна давност е основателно и задълженията му се определят единствено по основание и размер, без въз основа на тях да може да се предприеме принудително изпълнение, даденото от приходните органи тълкуване на чл.127, ал.1 ДОПК, вр. чл.173 и чл.174 ДОПК представлява недопустимо вмешателство в правото на собственост на засегнатото лице по смисъла на чл.17, ал.3 от Конституцията на Република България и чл.1 от Протокол № 1 към ЕКПЧ „Защита на собствеността“, според който никой не може да бъде лишен от своята собственост освен в интерес на обществото и съгласно условията, предвидени в закона и в общите принципи на международното право. Напр. по дело Р. С. SA други срещу Б. (л.1034 от „Право на Европейската конвенция за правата на човека“, изд. С., 2015 г.) ЕСПЧ приема, че съдебните искиове представляват актив по смисъла на чл.1 от Протокол № 1 към ЕКПЧ, респ. могат да обосновават „основателни очаквания“, вкл. свързани с претенция за погасяване по давност. Независимо, че последната разпоредба на международното право предоставя широка свобода на преценка на държавата, вкл. „за осигуряване плащането на данъци или други постъпления или глоби“, настоящият съдебен състав не приема, че плащането на погасено по давност задължение, установено с РА (още към момента на издаването му), предприето от лицето, за да избегне принудително изпълнение, може да се приеме за доброволно изпълнение и представлява легитимна намеса в правото му на собственост.

В случая, жалбоподателят е направил възражение за изтекла погасителна давност в първия възможен момент за това – с жалбата срещу РА №Р-29-13-1300406-001/03.12.2015 г. по административен ред. По това възражение горестоящият административен орган се е произнесъл в противоречие с установената

съдебна практика на ВАС, съобразно която е следвало да отмени РА като незаконосъобразен. Но дори да се приемат за правилни правните съображения на административния орган, то последният е пропуснал в Решение № 320/24.02.2016 г. да посочи, че „погасеното по давност задължение не подлежи на принудително изпълнение“, тъй като единствено това би гарантирало засегнатото лице, че спрямо него няма да се предприеме принудително изпълнение, независимо от липсата на подобна редакция на нормата на ДОПК към този момент. Вместо това мъгляво и практически неизпълнимо горестоящият орган е насочил лицето „да предяви възражението си в производството по принудително изпълнение на РА“ (л.4 от решението), като е дал неизпълними указания към органа по принудително изпълнение по чл.173 ДОПК, при липса на предприето такова, без да съобрази именно разпоредбата на чл.127, ал.1 ДОПК, предоставяща възможност на ревизираното лице да плати задължението, за да избегне принудително изпълнение.

Неправилно в А. се сочи, че „пътят за защита е чрез подаване на искане за отписване на погасени по давност задължения, респ. обжалване на действия на публичен изпълнител“, без да се отчита възможността по чл.127, ал.1 ДОПК, при която изобщо не се стига до производство по принудително изпълнение. Също неправилно в Решение № 616/16.04.2021 г. и в писмената си защита ответникът поддържа, че изборът на лицето се свежда до това – или да плати доброволно (за което неправилно се приема плащането по чл.127, ал.1 ДОПК, извършено на 21.12.2015 г.), или да направи възражение за изтекла давност пред публичния изпълнител едва в хода на принудително изпълнение, но без гаранциите по чл.155, ал.3 и чл.160, ал.4 ДОПК, в сила от 04.08.2017 г., а именно да бъде уведомен, че РА се издава единствено като изпълнителен титул, който *няма да подлежи на принудително изпълнение. Последното напълно обезсмисля издаването му и навежда на използване на нормата на чл.127, ал.1 ДОПК като форма на злоупотреба с право.*

При действащата правна уредба към момента на издаване на РА и плащане на установените с него задължения в срока по чл.127, ал.1 ДОПК, единственият път на защита на жалбоподателя, вкл. чрез възражение за изтекла погасителна давност по чл.171, ал.1 ДОПК, е чрез неговото оспорване по административен и съдебен ред. При последователно поддържано процесуално поведение на защита чрез възражение за изтекла погасителна давност на част от установените в РА задължения, е неправилно да се твърди, че тези задължения са погасени доброволно чрез заплащането им в срока по чл.127, ал.1 ДОПК на 21.12.2015 г. Както се посочи, този срок е пряко относим единствено към предварителната изискуемост на РА, респ. плащането в него се извършва с цел да се препятства образуването на принудително изпълнение, но в никакъв случай не препятства оспорването на основанието и размера на установените в РА задължения. Ето защо за жалбоподателя е съществувал правен интерес да поддържа същите съображения за оспорването по съдебен ред поради изтекла погасителна давност, което съответните съдебни инстанции са уважили: АССГ е прогласил РА частично за нищожен с идентични мотиви на Решение № 320/24.02.2016 г., а касационната инстанция е уважила възражението по чл.171, ал.1 ДОПК за задълженията по ЗДДС за м.12.2017 г. Процесуален пропуск на администрацията е да иска допълване на Решение № 5698 от 02.05.2018 г. по адм.д.№ 10560/2017 г. на ВАС съобразно изменението на чл.160, ал.4 ДОПК (в сила от 04.08.2017 г.), който пропуск не следва да се пренася в производството по чл.128-129 ДОПК.

В заключение, според решаващия състав на съда, плащането в срока по чл.127, ал.1 ДОПК няма характер на доброволно плащане поради съгласие с основанието и размера на установените с РА задължения, тъй като в случая те своевременно са оспорени. На следващо място, в хода на оспорването, както по административен, така и по съдебен ред, жалбоподателят поддържа възраженията си за изтекла погасителна давност, поради което необосновано се поддържа от ответника, че е имал две възможности – или да плати в срока по чл.127, ал.1 ДОПК (с крайна дата 21.12.2015г.), или да се бори с възражение за давност в хода на принудителното изпълнение. Обосновано е отбелязването на лицето, че още в касационното производство по адм.д.№ 10560/2017 г. на ВАС, VIII-мо отделение, се е бранило срещу възражението на приходната администрация за значението на извършеното плащане в срока по чл.127, ал.1 ДОПК на погасените па давност задължения, което възражение на приходната администрация не е уважено от ВАС. На последно място, при неправилна административна практика по приложението на института на погасителната давност до м.август 2017 г., при едно административно и две съдебни отменителни решения, в които не се споменава възможността, че РА се издава единствено като изпълнителен титул, но който *няма да подлежи на принудително изпълнение* (както е записано в чл.155, ал.3 и чл.160, ал.4 ДОПК в сила от 04.08.2017 г.), направеното от приходните органи тълкуване на чл.127, ал.1, чл.173 и чл.174 ДОПК е неправилно и незаконосъобразно, тъй като не държи сметка на поведението на ревизираното лице, съобразено с действащите правни норми, че при осъществено плащане по чл.127, ал.1 ДОПК до производство по принудително изпълнение изобщо не се достига.

Двете страни представят доказателства за предприето в хода на ревизионното производство предварително обезпечение по реда на чл.121, ал.1 ДОПК. Безспорно, обезпечителното производство е различно от изпълнителното, но обезпечителните действия са пряко относими и подготвят принудителното изпълнение на бъдещите публични задължения, тъй като се налагат с цел предотвратяване извършването на сделки и действия с имуществото на лицето, вследствие на които *събирането* на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни. Ето защо е логична защитната теза на жалбоподателя, че наложените мерки по чл.121, ал.1 ДОПК са указание, че въз основа на РА ще бъде предприето и принудително изпълнение, *каквато е неговата непосредствена цел като изпълнителен титул*, което той е искал да избегне с плащане в срока по чл.127, ал.1 ДОПК. Аргумент в тази насока е нормата на чл.221, ал.4 ДОПК, според която в случаите, когато не са наложени обезпечителни мерки, принудителното изпълнение върху вземания на длъжника и върху негови движими и недвижими вещи започва чрез налагането на заповед, съответно чрез вписването на възбрана, с постановление на публичния изпълнител.

По изложените съображения и като са приели, че в настоящия случай е приложима нормата на чл.174 ДОПК, приходните органи са допуснали неправилно приложение на закона. Установените с отменените части на РА №Р-29-1300406-091-001 от 03.12.2015 г. погасени по давност задължения не са заплатени доброволно в срока по чл.127, ал.1 ДОПК и подлежат на възстановяване по реда на чл.129, ал.1, ал.5 и ал. 6 ДОПК. Отмяната на РА има обратна действие и заличава качеството му на изпълнителен титул от момента на неговото издаване. С отмяната на РА заплатените по по него задължения, вкл. поради предварителната му

изпълняемост, стават недължимо платени по смисъла на чл.128, ал.1 ДОПК. Като са достигнали до противен правен извод приходните органи са постановили А. при неправилно приложение на закона. На основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължима неговата отмяна в частта, потвърдена с Решение № 616/16.04.2021 г. на директора на ДОДОП С..

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените в производството разноски. При материален интерес на оспорването в размер на 763 781.46 лв. заплатеното адвокатско възнаграждение за един адвокат в размер на 11 268 лв. (данъчна основа без ДДС) е близко до минималното по чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения от 10 167.81 лв. и напълно съответства на фактическата и правна сложност на спора. Възражението на ответника за неговата прекомерност е неоснователно.

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

## **Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], 7-11 км., №7-11, чрез адв. К. А. К., Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002921001092-004-001 от 25.01.2021 г., издаден от Д. В. А., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО и М. Т. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, в частта, потвърдена с Решение № 616 от 16.04.2021 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., относно отказано възстановяване на задължения за данъци и лихви, установени с РА №Р-29-1300406-091-001 от 03.12.2015 г. и законна лихва по чл. 129, ал. 5 от ДОПК към 31.12.2020 г. в общ размер на 763 781.46 лв. /главници 507 000,63 лв. и лихви 256 780.83 лв./.

**ВРЪЩА** преписката на административния орган за произнасяне по искане вх. №26-М-5 от 04.01.2021 г. при съобразяване на тълкуването на закона, дадено с настоящето решение.

**ОСЪЖДА** Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], 7-11 км., №7-11, сторените в производството разноски в размер на 11 318.00 лв.

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

**СЪДИЯ:**