

# РЕШЕНИЕ

№ 4468

гр. София, 05.08.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,**  
в публично заседание на 19.05.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елка Атанасова**

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **12812** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] срещу Акт за прихващане или възстановяване (АПВ) №П-29002919110766-004-001/08.07.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №1631/27.09.2019г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

В жалбата се поддържа, че оспореният АПВ е незаконосъобразен - посоченият в същия Ревизионен акт Р-29-1400033- 091-001/09.09.2015г. е бил предмет на съдебно обжалване и с Решение 13405 от 05.11.2018г. по дело 6784/2018 г. ВАС се е произнесъл, че дължимите от дружеството лихви са в размер само на 5 197 709.89 лева. Лихвите са заплатени от дружеството на 06.11.2018г., както е заплатена и сумата от 7 715 749,35 лева, представляващи главница - задължения за корпоративен данък за 2008 г., в съответствие с постановеното от ВАС решение. Твърди се, че съдът частично е уважил искането на дружеството за прилагане на разпоредбата на чл. 17 ал. 3 от ДОПК. Сочи се, че двете бизнескомбинации (осъществени през 2004 и 2005) и извършени със знанието на Министерство на финансите, са били предмет на влезли в сила ревизионни актове за периодите 2004 и 2005г., с които и клиентската база и търговската марка са изрично признати от органите по приходите за данъчни амортизируеми активи. Тези ревизионни актове би трябвало, според жалбоподателя, да имат значението на писмени указания на орган по приходите ,по смисъла на чл. 17, ал. 3 от ДОПК. Праводателите на дружеството са кореспондирали с министъра на

финансите в периода 2003 - 2004 и са получили съответните указания, видно от приложената към жалбата кореспонденция, които указания също попадат в хипотезата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.

На следващо място в жалбата се посочва, че съдът ясно се е произнесъл в Решение № 336/ 09.01.2019г. по адм.дело № 6784/2018г. на ВАС, като е отхвърлил изцяло искането на органите по приходите за допълване (евентуално - тълкуване) на решение на ВАС №13405 от 05.11.2018. С оглед на това се твърди, че единствените лихви, дължими от дружеството, са били тези присъдени с последното решение (т.е. сума в размер на 5 197 709.89 лева). Липсата на присъждане на други лихви в полза на органите по приходите, се явява частично уважаване на аргумента на дружеството за недължимостта им на основание чл. 17, ал. 3 ДОПК. Доколкото АССГ е отменил изцяло ревизионния акт (и като последица всички дължими лихви), единствените дължими лихви от дружеството са били тези присъдени с решението на ВАС.

Сочи се, че административният орган неправилно е извършил самостоятелно собствено тълкуване на съдебните решения. Така органът по приходите не се е съобразил и със задължителните тълкувателни указания на Върховния касационен съд, който в точка 18 на Тълкувателно решение №1/2000 изрично е приело, че мотивите не се ползват със сила на присъдено нещо (СПН) и не могат да бъдат източник на правни последици наравно с диспозитива на решението, който единствен очертава спорното право и определя обективните предели на силата на присъдено нещо. Следователно в случая СПН се разпростира само и единствено върху главница в размер на 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева - никоя от страните няма право да разширява обективните предели независимо какво е вътрешното убеждение на страната и по - важното независимо от начина на тълкуване на приложимия закон. В този смисъл се твърди, че административният орган е излязъл извън обективните предели на СПН и е усвоил сумата в размер на 972 954,18, която сума представлява недължимо платена лихва за забава за периода от 10.09.2015г. до 06.11.2018г. върху невнесена главница за корпоративен данък по РА № Р-29-[ЕГН]-001 от 09.09.2015г.

На следващо място се посочва, че позоваването на чл.175 от ДОПК, сторено от органа по приходите, е некоректно и не следва да се подкрепя. Предвид факта, че дружеството е искало прилагането на чл. 17 ал. 3 от ДОПК било очевидно, че с Решение № 13 405 от 05.11.2018г. това искане е било частично уважено от ВАС- тоест на органите по приходите са присъдени само и единствено лихвите, посочени в конкретния размер в същото решение.

Развити са доводи, че всички признати (за периода 2005 и 2006) и непризнати данъчни амортизации (за периода 2007-2012) произтичат от едни и същи факти - бизнескомбинациите осъществени през 2004 и 2005 г. и след като държавата веднъж е признала за данъчни амортизируеми активи търговската марка и клиентската база с влезлите в сила РА № 2900-439/31.01.2007 и РА № 2900- 520/28.02.2007 - тези актове създават оправдани правни очаквания в дружеството, което е било изцяло добросъвестно. Активите търговска марка и клиентска база са възникнали през 2005г. и прилагането на закон от 2008г. към тях означава прилагането на данъчен закон с обратна сила. Всички данъчни амортизируеми активи по смисъла на отменения ЗКПО са такива и по смисъла на сега действащия ЗКПО.

С жалбата се моли съдът да отмени оспорения АПВ № П-29002919110766-004-001 от 08.07.2019г., потвърден с Решение на Директор на дирекция ОДОП- С. № 1631 от

27.09.2019г. като укаже на органите по приходите да възстановят на [фирма] изцяло недължимо внесените суми.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Д., който поддържа жалбата, претендира присъждане на направените разноски в размер на 14 711,45лв. адвокатски хонорар и 50 лева държавна такса.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт В. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на претендирания адвокатския хонорар.

СГП редовно уведомена не изпраща представител .

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

С Искане за прихващане или възстановяване /ИПВ/ с вх. №26-А-7534 от 14.06.2019 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО, на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК дружеството – жалбоподател е поискало да бъде извършено възстановяване на недължимо платена лихва за забава в размер на 972 954,18 лв. за периодите от 10.09.2015г. до 06.11.2018г., върху невнесена главница за корпоративен данък.

С Резолюция за извършване на проверка /РИП/ №П-29002919110766-ОРП-001 от 24.06.2019г. е назначена проверка за наличие или липса на основания за възстановяване на претендираната като недължимо платена лихва.

За резултатите от проверката е постановен оспореният АПВ №П-29002919110766-004-001/08.07.2019г., издаден от оправомощените за извършване на проверката лица.

В хода на проверката е установено, че с РА №Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г. на [фирма] са установени задължения за корпоративен данък за 2008г. в размер на 22 683 052,91 лв. и са определени лихви за забава в размер на 15 280 424,98лв., изчислени до датата на издаване на акта – 09.09.2015г. Определените задължения са следствие на непризнаване на извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството с начислени данъчни амортизации в общ размер 226 397 199,44 лв. на активите „клиентска база“ и „търговска марка“, от които 77 157 493,50 лв. – данъчни амортизации за актива „търговска марка“ и 149 239 705,94лв. за актива „клиентска база“, както и извършено увеличение на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО със сумата от 433 329,75 лв., квалифицирана като скрито разпределение на печалбата.

С Решение №13405 от 05.11.2018г. по адм. дело № 6784/2018 г. ВАС е отменено решение № 2345/05.04.2018 г. на Административен съд София-град /АССГ/ по адм.д. № 8636 по описа за 2017 г. в частта му, разпореждаща отмяна на ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ относно определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева, като вместо него в тази част е постановено

отхвърляне на жалбата на [фирма] против ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ в частта за определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева. Съдът е потвърдил като законосъобразни констатациите отнасящи се само до данъчните амортизации на актива „Търговска марка“. Данъчният ефект е увеличаване на счетоводния финансов резултат със стойността на начислената амортизация на актива от 77 157 493,50 лв. и съответно установяване на задължение

за корпоративен данък в размер на 7 715 749,35 лв. и на лихва за забава в размер 5 197 709,89 лв. Тоест с решението на касационната инстанция е потвърдено преобразуването на счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 77 157 493, 50 лв., съответно допълнително определения корпоративен данък в размер на 7 715 749, 35 лв., ведно с прилежащите лихви за забава в размер на 5 197 709,89 лв., определени към дата на издаване на РА.

С Решение №1456 от 23.08.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С. е спряно изпълнението на РА № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., считано до 16.09.2017г. С определение на АССГ, Трето отделение, 7 състав е спряно изпълнението на РА до 30.09.2018г., а с Определение №12298 от 11.10.2018г. на ВАС, Първо отделение, отново е спряно изпълнението на РА. Предвид това в периодите между 30.09.2018г. и 11.10.2018г. не са предприемани действия по принудително събиране на установените с РА задължения. Като резултат - към датата на постановяване на Решение на №13405/05.11.2018г. по адм. д. №6784/2018г. на ВАС, допълнително определените с РА №Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г. задължения, включително за корпоративен данък в размер на 7 715 749,35 лв., не са внесени и следващите се лихви за забава са в по-голям размер от посочения в диспозитива на решението.

Установено е, че от [фирма] са внасяни суми, както следва: на 05.11.2018 г. сума в размер на 972 954,18 лв. /част от платежно в размер на 5 338 922,57 лв./, а на 06.11.2018 г. допълнително по сметката постъпва сума, равна на пълния размер на потвърдения от ВАС корпоративен данък в размер на 7 715 749,35 лв. и лихви за забава в размер на 5 197 709,89 лв., които представляват дължимите лихви до датата на издаване на РА – 09.09.2015 г.

С оглед на горното органите по приходите са приели, че дължима от страна на дружеството е лихва за забава за периодите от 10.09.2015 г. до 06.11.2018 г. в размер на 1 501 156,96 лв. За събирането на лихви за забава в размер на 1 501 156,96 лв. е образувано изпълнително дело №180603716., като сумата е усвоена на 17.01.2019 г. по издадена банкова гаранция №961DGI117237KDNA в полза на ТД на НАП ГДО с изх. №0911-58-051812/28.08.2017 г.

[фирма] е подало искане за прихващане или възстановяване с вх. №26-А-996/23.01.2019 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО. Съгласно последното дружеството иска възстановяване на недължимо платената лихва за забава в размер на 1 501 156,96 лв. Проверката по искането е приключила с АПВ № П-29002919019911-004-001/15.02.2019 г., с което е отказано възстановяването на горепосочената сума. Същият е обжалван в законоустановения срок пред директора на дирекция ОДОП С., който с решение № 928/31.05.2019 г. потвърждава гореописания АПВ. В тази връзка от директора на дирекция ОДОП до ВАС е подадена молба за допълване на Решение № 13405/05.11.2018 г. на Върховния административен съд по адм.д. № 6784/2018 г. с решаване на спора и за съществуването на задължение лихви за забава върху задължението за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева за времето от издаването на РА на 09.09.2015 г. до окончателното погасяване на главното задължение, а евентуално за тълкуване на решението в частта му за периода на забавата, за който е отхвърлено оспорването срещу РА относно акцесорното задължение. Молбата е мотивирана с наличието на неяснота относно размера на лихвите за забава, дължими върху определените задължения за корпоративен данък за 2008г. в размер на 7 715 749,35 лв.

С решение № 336/09.01.2019г. ВАС е приел, че предвид частичната отмяна на първоинстанционното решение относно определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева и при действието на чл. 222, ал. 1 АПК предмет на решението на касационната инстанция е този спор. По хипотеза РА не може да установява задължения за бъдещи периоди /арг. и от чл. 142, ал. 1 и ал. 2 АПК/ и предмет на спора, а съответно и на делото и на решението не са задължения, възникнали след издаването на РА. Посочил е, че липсва и неяснота на решението относно лихвите за забава за несвоевременното изпълнение на задължението за корпоративен данък за 2008 г. доколкото съдът се е произнесъл по размера на установените с РА задължения за лихви, а не за такива след датата на издаване на утежняващия административен акт.

След постановяването на решението на ВАС е възобновено производството по изп.дело №[ЕИК]/2018г. Органът по приходите е приел, че сумата в размер на 972 954,18 лв. – част от начислената лихва за забава общо в размер на 2 474 111,12 лв. за периода от 10.09.2015г. до 06.11.2018г. върху невнесена главница за корпоративен данък за 2008г. не е недължимо внесена и не подлежи на възстановяване. Този извод е аргументиран с разпоредбата на чл.175 ал.1 ДОПК и чл.9 ЗКПО, както и с факта, че лихвите като акцесорно задължение следват главното задължение. Приел е неприложимост на нормата на чл.17 ал.3 от ДОПК с мотив, че задълженията са установени с ревизионен акт, който няма характер на указание по смисъла на чл.17 ал.3 от ДОПК. Представените писма на министъра на финансите – от 16.12.2003г., от 16.03.2004г. и от 05.04.2004г. са издадени при действието на отменения ЗКПО ( в сила до 01.01.2007г.) и касаят възможността за амортизиране на положителна търговска репутация, поради което указанията в писмата не могат да породят оправдани правни очаквания на адресатите им, при положение че е налице изменение в законовата уредба, при действието на която са издадени. Съобразно решението на ВАС - № 13405/05.11.2018г. е потвърдена дължимостта на лихви в размер на 5 197 709,89 лв. ( размерът им, определен в РА към датата на издаването му и върху КД в размер на 7 715 749,35 лв.), които не биха били потвърдени от съда при приложимостта на чл.17 ал.3 от ДОПК. С аргументи за дължимостта на лихвите до датата на погасяване на главното задължение и доводи за липса на излизане извън силата на пресъдено нещо на Решение № 336/09.01.2019г. на ВАС, е потвърден АПВ № П-29002919110766-004-001/08.07.2019г. с който е отазано възстановяване на сумата от 972 954, 18 лв., като законосъобразен.

По делото са приети доказателствата, представени с административната преписка, както и представените от жалбоподателя платежно нареждане за внасяне на сумата от 5 197 709,89 лв. представляваща присъдена на НАП лихва съгласно Решение 13 405 по адм.д. 6784/2018г. и платежно нареждане за внасяне на сумата от 7 715 749,35 лв. корпоративен данък, съобразно същото решение и потвърждение от НАП за усвоена сума от банковата гаранция на стойност 1 501 156, 96 лв.

Административен съд София-град, след като прецени събраните по делото доказателства намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена от легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Разпоредбата на чл. 144 ал.1 ДОПК постановява, че по реда за обжалване на ревизионен акт се обжалват и другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в самия ДОПК не е предвидено друго. В тази връзка, при обжалване на Акт

за прихващане или възстановяване, следва да намерят приложение разпоредбите, отнасящи се до ревизионния акт, а именно разпоредбата на чл.156 ал.1 ДОПК и преценка законосъобразността на акта за прихващане или възстановяване, съдът следва да провери актът издаден ли е от компетентен орган и в предписаната от закона форма, спазени ли са процесуално-правните и материално-правните разпоредби /аргумент от чл. 160 ал.2 ДОПК/.

Оспореният АПВ е издаден от компетентен орган по приходите, не са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, правилно е приложен материалният закон.

Съгласно чл. 17, ал. 3 от ДОПК, когато задължено лице действа съобразно писмени указания от министъра на финансите, орган по приходите или публичен изпълнител, които впоследствие се окажат незаконосъобразни, начислените лихви вследствие на действията съобразно дадените указания не се дължат, а определената от закона санкция не се налага.

Съгласно чл. 175, ал. 1 от ДОПК за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон.

Нормата на чл. 9 от ЗКПО също постановява, че за невнесените в срок дължими данъци, включително за авансовите вноски, се дължат лихви, съгласно Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания.

Не е спорно, че задължението за лихви е акцесорно, т.е. неговото съществуване зависи от съществуването на главното задължение. Лихвата за невнесени данъци по чл. 175, ал. 1 от ДОПК и чл. 9 от ЗКПО е законна лихва за забава, определена по основание и размер в закона и не може да бъде отменяна, при условие, че главницата е призната за дължима, нито по споразумение с органите по приходите, нито по силата на съдебно решение. Лихва по чл.175, ал.1 ДОПК се начислява и дължи до момента на плащането на главницата.

С решение № 13405/05.11.2018г. по адм.д. 6784/2018 г. на ВАС е отменено решение № 2345/05.04.2018 г. на Административен съд София-град /АССГ/ по адм.д. № 8636 по описа за 2017 г. в частта му, разпореждаща отмяна на ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., относно определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева, като вместо него, в тази част е постановено отхвърляне на жалбата на [фирма] против ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ в частта за определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева.

С вече посоченото Решение № 336/09.01.2019г. по същото дело на ВАС е отхвърлено искането на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. и на [фирма] за допълване и тълкуване на решение № 13405/05.11.2018 г. на Върховния административен съд по адм.д. № 6784/2018 г. Отхвърленото искане на директора на дирекция ОДОП е за допълване на решение №

13405/05.11.2018 г. на ВАС относно спора за съществуването на задължение за лихви за забава върху задължението за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749.35 лева за времето от издаването на РА на 09.09.2015 г. до окончателното погасяване на главното задължение, а евентуално за тълкуване на решението в частта му за периода на забавата, за който е отхвърлено оспорването срещу РА относно акцесорното задължение. Прието е, че предмет на оспорване пред съда е РА, така, както е издаден. Евентуални бъдещи лихви за забава, след установяване на главницата на 09.09.2015г., произтичат от закона, независимо дали РА е обжалван или не и се дължат до датата на окончателното плащане на установеното главно задължение. Поради това и съдът не е нужно да ги посочва изрично в диспозитива на решенията си. Тъй като стойността на лихвите се променя ежедневно, ако главницата е безспорно установена с влязло в съдебно решение, лихвите е възможно да се изчислят като размер, към датата на окончателното плащане на публичните задължения, до момента в който са дължими.

Изключение от това правило е хипотезата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.

Нормата на чл.17 ал.3 от ДОПК уреждаща недължимостта на задълженията за лихви, начислени вследствие на писмени указания от министъра на финансите, орган по приходите или публичен изпълнител, които впоследствие се окажат незаконосъобразни, не е приложена в производството по оспорване на РА №Р-291400033-091-001/09.09.2015г., доколкото както в мотивите, така и в диспозитива на решенията на АССГ и ВАС ревизираното лице не е било освободено от заплащане на лихви, поради това, че е действало, съобразно писмени указания на органите по приходите. В производството по оспорване на РА №Р-291400033-091-001/09.09.2015г., в който са начислени лихви за забава до 09.09.2015г. върху главницата от 7 715 749,35лв. ВАС с окончателното си решение по адм.д.6784/2018г. изрично е постановил, че отхвърля жалбата срещу посоченият РА "и за лихви за забава в размер 5 197 709.89 лева". Следователно, лихви за забава върху установеното с РА, но неплатено задължение по ЗКПО се дължат, както до датата на издаване на РА, така и по закон след нея, до датата на окончателното му плащане. Тъй като диспозитива на решението е пълен, ясен и категоричен, съдът е отказал тълкуването и допълването му. В тази връзка съдът в настоящето производство не дължи обсъждане на доводите дали кореспонденцията, проведена с Министерство на финансите и обективизирана в посочените по горе 3 бр. писма, представлява писмени указания по смисъла на чл.17, ал.3 от ДОПК. Обратното би означавало преразглеждане от АССГ на влязлото в сила съдебно решение №13405/05.11.2018г. на ВАС по адм.д. №

6784/2018г.

С оглед на изложеното, правилно и законосъобразно органът по приходите е отказал възстановяването на лихвите за забава в размер на 972 954,18 лв., изчислени върху потвърдения размер на главницата за корпоративен данък до датата на погасяване на задължението.

При този изход на делото на ответника се дължи поисканото юрисконсултско възнаграждение, което съдът на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК определя на 12 259 /дванадесет хиляди двеста петдесет и девет/ лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу АПВ № П-29002919110766-004-001/08.07.2019г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1631/27.09.2019г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 259 /дванадесет хиляди двеста петдесет и девет/ лева.

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

СЪДИЯ: