

РЕШЕНИЕ

№ 5199

гр. София, 17.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в публично заседание на 27.07.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **3041** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по повод на жалба вх. № 10623 от 26.03.2021 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 167 от 10.03.2021 г. по описа на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" – С. (ОДОП), подадена от „Л. Б. Е. ЕНД КО” КД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място] поле, общ Е. П., ул. № - ти март № 1, представлявано от [фирма], чрез адв. Т. Т. и мл. адв. Н. У. от САК, с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет. 4, Офис център П., адвокатско дружество Ъ. и Я. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 091 - 001 от 09.12.2020 г, издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при Национална агенция за приходите (НАП), Големи данъкоплатжи и осигурители (ГДО), потвърден с решение № 298 от 23.02.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика".

С жалбата се иска, съдът да постанови решение, с което да отмени оспорения РА като издаден в нарушение на материалния закон и при съществено нарушение на процесуалния закон в частта, в която се установяват допълнителни задължения за данък върху социалните разходи по закона за корпоративното подоходно облагане

(ЗКПО), предоставяни в натура, задължителни осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване и за осигурителни вноски за универсален пенсионен фонд за периода 01 декември 2014 г. – 28 февруари 2015 г. в размер на 105 860, 84 лв. и законна лихва върху същите задължения в размер на 59 099,27 лв. Посочва се, че през периода, за който се твърди да са раздавани неправомерно ваучери, ТД ГДО НП е издала на Л. значителен брой удостоверения по чл. 87, ал.6 от ДОПК, от които е видно, че дружеството не е имало неплатени или просрочени публични задължения. Излагат се аргументи, че като не е признат факта, че дружеството е действало в съответствие с издадените от НАП удостоверения, органите по приходите са нарушили основния принцип на правото на ЕС за защита на оправданите правни очаквания. На следващо място се твърди, че е нарушен принципа за правна сигурност и не на последно място са инвокирани съображения, че, за да е налице подлежащо на принудително изпълнение задължение по наказателно постановление (НП), което първо трябва да е влязло в сила и след това да е изтекъл срокът за доброволно изпълнение на задължението. Посочени са и подробни аргументи за действието на поканата по чл. 182, ал.1 от ДОПК в относимата редакция. В жалбата са изложени допълнително подробни съображения по съществото на спора. В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. Т. и младши адв. У., които поддържат жалбата и предлагат да се уважи. Депозират писмено становище и претендират сторените по делото разноски, съгласно представен списък. Правят искане за отправяне на преюдициално запитване до Съда на ЕС, което е изпратено за становище на насрещната страна.

Ответникът – директорът на Д "ОДОП", редовно призован, не се представлява и не взема становище по жабата и искането за преюдициално запитване.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата и предлага да не се уважава.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 020 - 001 от 26.11.2019 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Р. Г. С., началник сектор при ТД ГДО, е възложила извършването на ревизия на „Л. Б. Е. ЕНД КО” КД. В нея е посочено, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху социалните разходи по ЗПО, предоставяни в натура от 01.01.2013 г. до 31.12.2018 г., ДОО - осигурители от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г., вноски за здравно осигуряване – за осигурители от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. и Универсален пенсионен фонд за осигурители от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г. Записано е, че ревизията ще бъде извършена от В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и П. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 27.11.2019 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 020 - 002 от 20.01.2020 г., Р. Г. С., е удължила срока на ревизията до 27.02.2020 г. и е включила към ревизиращия екип М. Ц. М. – С., на длъжност главен инспектор по приходите. ЗИЗВР е връчена на 28.01.2020 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 020 - 003 от 20.02.2020 г., Р. Г. С., е удължила срока на ревизията до 27.04.2020 г. ЗИЗВР е връчена на

04.03.2020 г. по електронен път.

Във връзка с молба на жалбоподателя с вх. № 26 – Л – 3958 от 17.03.2020 г. производството е спряно със Заповед № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 023 – 001 от 17.03.2020 г. до 17.06.2020 г., връчена на 17.03.2020 г. по електронен път. Със заповед № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 143 – 001 от 18.06.2020 г. ревизията е възобновено и е посочен срок за нейното завършване до 28.07.2020 г.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 020 - 004 от 21.07.2020 г., Р. Г. С., е удължила срока на ревизията до 28.09.2020 г. ЗИЗВР е връчена на 22.07.2020 г. по електронен път.

В срока по чл. 117 от ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 092 - 001 от 12.10.2020 г., с който е направено предложение да бъдат установени задължения общо в размер 163 254, 44 лева. РД е връчен на 12.10.2020 г. по електронен път. Срещу него е подадено възражение с вх. № - 26 – Л – 13743 от 24.11.2020 г. и са представени допълнителни доказателства. Издаден е РА № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 091 - 001 от 09.12.2020 г., от Р. Г. С., на длъжност началник сектор, възложила ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за довносяне в общ размер на 164 960, 11 лв., от които главница – 105 860, 84 лв. и лихви в размер на 59 099,27 лв.

Срещу РА е подадена жалба с вх. № 26 – Л – 14743 от 21.12.2020 г. по регистъра на ТД на НАП "Големи данъкоплатци и осигурители" (ГДО) и вх. № 23 – 29 – 78 от 31.12.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е издадено решение № 298 от 23.02.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

Установено е, че през ревизираните периоди дейността на „Л. Б. Е. ЕНД КО“ КД е търговия на дребно в неспециализирани магазини предимно с хранителни стоки, напитки, битова химия и тютюневи изделия.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА. Изложени са предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени четири искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 040 - 001 от 02.12.2019 г., ИПДПОЗЛ № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 040 – 002 от 22.06.2020 г., ИПДПОЗЛ № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 040 – 003 от 31.08.2020 г. и ИПДПОЗЛ № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 040 – 004 от 25.09.2020 г., в отговор на които от същото са представени документи и писмени обяснения.

С Протокол № Р029002919007555 – П. – 001 от 28.09.2020 г. са приобщени документи от друго производство.

Органите по приходите са установили, че средносписъчният брой на заетите лица в „Л. Б. Е. ЕНД КО“ КД през 2014 г. е 1 539, а през 2015 г. – 1 723. През ревизираните периоди жалбоподателят е разпределял и предоставял средства за социални придобивки на база решения на общото събрание на служителите, по ред и начин,

определени от ръководството на дружеството. Предоставяни са ваучери за храна на работниците и служителите по реда на чл. 209 от ЗКПО.

За да бъдат третираны преференциално по реда на чл. 209 от ЗКПО предоставените в натура социални разходи, каквито са ваучерите за храна, следва да са спазени изискванията посочени в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО. От представените в хода на ревизията доказателства и приобщените такива е установено, че са изпълнени условията на ЗКПО извършените от жалбоподателя за ваучери за храна в полза на наетите лица да бъдат третираны като социални разходи, предоставени в натура по реда на закона.

Органите по приходите са взели предвид, че едно от условията за освобождаване от начисляване на данък върху разходите и осигурителни и здравни вноски върху социалните разходи за ваучери за храна, предвидени в чл. 209 от ЗКПО, е задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите. В тази връзка е направен анализ по отношение наличието на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите за храна.

Установено е, че жалбоподателят е предоставил ваучери на стойност 106 560,00 лв. на 22.01.2015 г., отнасящи се за декември 2014 г.; на стойност 106 980,00 лв. на 27.02.2015 г., отнасящи се за м. януари 2015 г. и на стойност 107 700,00 лв., на 30.03.2015 г., отнасящи се за м. февруари 2015 г.

Към датите на предоставяне на ваучерите е било налице неплатено публично задължение в размер на 300,00 лв. по влязло в сила Наказателно постановление № 2014 -0028684 от 14.07.2014 г., издадено от директора на Комисия за защита на потребителите /КЗП/ за областите Г., Р., Л. и П.. Наказателното постановление е обжалвано пред Ловешки районен съд, който го е потвърдил с Решение № 409 от 26.11.2014 г. От Районен съд - [населено място] са получени доказателства, че обявлението за изготвеното съдебно решение е било връчено на 03.12.2014 г. на пълномощник на „Л. Б. Е. ЕНД КО“ КД. Решението на Районен съд – [населено място] не е било обжалвано от страна на дружеството и е влязло в сила на 17.12.2014 г., като върху решението е отбелязано, че на 23.12.2014 г. е издаден изпълнителен лист, изпратен на НАП С.. Органите по приходите са констатирали също, че в ТД на НАП ГДО е образувано изпълнително дело № 238/2015 г. Сумата по наказателното постановление е внесена на 09.04.2015 г. по набирателната сметка на ТД на НАП ГДО.

Констатирано е също така, че на оспорващия са издавани удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК за липса на задължения. Акцентирано е, че в тези удостоверения е отразена моментната информация в данъчно-осигурителната сметка за наличие или липса на задължения.

Въз основа на така изложеното, от органите по приходите е прието че не е изпълнено условието на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, поради което на основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е начислен данък върху разходите върху стойността на предоставените ваучери и са установени осигурителни вноски за социално и здравно осигуряване, както и вноски за УПФ и съответните лихви в общ размер на 164 960,11 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства са приети представените с административната преписка документи и допълнително ангажираните от страните във връзка с указанията на съда.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни

изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок на основание чл. 156, ал. 5 вр. ал. 4 вр. чл. 155, ал. 1 от ДОПК, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

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

Настоящият спор по своята същност е правен и е свързан с отговор на въпроса от кой момент наложените административни наказания "имуществена санкция" по реда на Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН), по влезли в сила наказателни постановления, подлежат на изпълнение.

Между страните по делото не се спори, че с НП № 2014 – 0028684 от 14.07.2014 г., издадено от директора на КЗП за областите Г., Р., Л. и П. на жалбоподателя е наложено административно наказание „имуществена санкция в размер на 300,00 лв., както и че НП е било обжалвано по съдебен ред и е потвърдено с решение № 409 от 26.11.2014 г., което е влязло в сила на 17.12.2014 г.

Макар да не се излагат аргументи от жалбоподателя, съдът констатира, че в посоченото писмо на главния директор на ГД „Контрол на пазара” не се съдържат данни да е изпращано напомнително писмо/покана за доброволно изпълнение до оспорвания, както и той да е получавал такова. Вместо това от справката е видно, че на 18.12.2014 г. задължението е погасено, т.е. още на следващия ден от влизането в сила на НП санкцията по него е внесена.

Тези данни се различават от твърденията на ответника за образувано изпълнително производство пред публичния изпълнител през 2015 г. От прегледа на приетата административна преписка се установява, че тя не съдържа описаното НП и потвърждаващото го съдебно решение, но вместо това са приложени наказателни постановления, издадени от друг контролен орган и съдебните актове по тях. При тези данни съдът прави извод, че описаните факти на стр.3 от РД не са подкрепени с писмени доказателства и същите не могат да се приемат за достоверни. Следва да се посочи, че в този случай ответникът не се е възползвал от правната възможност да докаже твърденията си, още повече, че с определението за насрочване на делото за откритото съдебно заседание съдът му е указал, че е негова доказателствената тежест в тази връзка.

Въпреки разпределената доказателствена тежест в процеса, ответникът, освен че не ангажира въпросното НП, но и не представя доказателства за образуваното изпълнително производство и изпратена до жалбоподателя покана за доброволно изпълнение, нито доказателства за връчването ѝ на адресата.

Установяването на това обстоятелство е от значение за преценката дали въобще са били на лице публични вземания по смисъла на чл. 162, ал. 2, т. 7 от ДОПК за посочените периоди, за да се разглежда въпросът е ли същите са подлежали и на принудително изпълнение към датите на предоставяне на ваучерите за храна, за да не се приложи правилото на чл. 2, ал. 3 от Наредбата за елементите на възнагражденията и доходите, върху които се правят осигурителни вноски във вр. чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО.

Сам по себе си дори фактът на издадено НП без доказателства за влизането му в сила и то преди датите на предоставяне на ваучерите за храна, не установява наличието на възникнало публично вземане, и още по-малко подлежащо на принудително изпълнение по смисъла на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО.

Правилото за връчване на наказателно постановление на лице, извършило административно нарушение, се съдържа в чл. 58, ал. 1 от ЗАНН /в приложимата за случая редакция/ и предвиждаше това да става лично срещу подпис като условие за последващото влизане на наказателното постановление в сила при наличие на някоя от хипотезите по чл. 64 от ЗАНН /в приложимата редакция/. Разбира се с разпоредбата на чл. 58, ал. 2 от ЗАНН /приложимата редакция/ е регламентирана като изключение от общото правило възможност за "неприсъствено" връчване на наказателното постановление, когато нарушителят не е намерен на посочения от него адрес, а новият му адрес е неизвестен. Едва ако наказателното постановление не бъде атакувано по съответния предвиден ред, а и в срока по чл. 59, ал. 2 от ЗАНН, както и при неговото потвърждаване или изменение в процедура по обжалване, или в случаите в които по силата на закона същото е изключено от възможността за съдебен контрол, то влиза в законна сила - материална и формална, от този момент възниква публичното вземане в случаите на наложени административни наказания "глоба" или "имуществена санкция" и едва от този момент то подлежи на задължително изпълнение, вкл. и по правилата на ДОПК /виж чл. 79 от ЗАНН/ (отделен е въпросът дали от този именно момент същото подлежи и на принудително изпълнение за нуждите на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, а и аналогични на нея правни норми в областта на данъчното облагане).

Допълнителен аргумент за липса на подлежащи на принудително изпълнение задължения по влязло в сила НП, към датите на предоставяне на ваучерите за храна са и представените по делото удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК за липса на публични задължения към всеки един от процесните периоди.

Самите приходни органи са издали официални удостоверителни документи – удостоверения по чл. 87, ал. 6 ДОПК (макар отново да не се съдържат в административната преписка, но тяхното наличие не се оспорва от страните), които съдържат информация, че към спорните дати е удостоверена липсата на публични задължения на жалбоподателя, отразени в данъчната му сметка. Действително сочените задължения по наказателно постановление, не са данъци и осигуровки и се отразяват само при образувано изпълнително производство от публичните изпълнители в Дирекция ГДО, НАП, но също така е вярно и че до влизането в сила на Наказателното постановление не може да се приеме, че е налице както публично

вземане, а още по-малко подлежащо на принудително изпълнение такова. А това подлежи на общо основание на доказване в процеса и тежестта е изцяло на органите по приходите, а с нея същите не са се справили, още повече, че всички посочени писмени доказателства са се намирали на тяхно разположение в рамките на образуваните изпълнителни дела. Процесуалното бездействие на страната да установи фактите от обективната действителност с които обосновава своите твърдения, налага съдът да приеме за доказано, че същите не са се осъществили.

Отделно видно от писмото на КЗП (л. 225 – 226) публичното задължение е било погасено веднага след влизането в сила на НП, поради което към датите на предоставяне на ваучерите за храна липсват каквито и да било подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

Следва да се посочи, че макар и едно такова условие /конкретно в случая, това по чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО/ за ползване на облекчение от задълженото лице, да е оправдано и да преследва легитимни цели, а именно правото да бъде предоставено единствено и само на изрядните данъкоплатци, то очевидно е че прилагането му не следва да прави прекомерно трудно или практически невъзможно самото право, в случаите на полагане на дължимата грижа от страна на данъчно-задължените лица. Не може да се отрече правото на онези данъчно задължени лица, които при полагане на дължимата грижа, поради обективни обстоятелства, стоящи извън тяхната сфера на влияние, не са били в състояние да узнаят за възникването и в този смисъл да изпълнят доброволно, за да изключат правото на кредитора на принудителното му изпълнение, едно свое публично задължение в обхвата на чл. 162, ал. 2 от ДОПК, като в същото време в разумен срок /за какъвто очевидно се приема 7-дневният, дефиниран като срок за доброволно изпълнение – виж например чл. 221 от ДОПК/ от узнаването са положили дължимата грижа и са удовлетворили напълно публичното вземане.

По изложените съображения настоящият съдебен състав приема, че не са налице публични задължения подлежащи на принудително изпълнение по смисъла на чл. 209, ал. 1, т. 2 ЗКПО към датите на издавани на ваучерите за храна. В този смисъл е и практиката на АССГ и ВАС по следните спорове: Решение № 326 от 15.01.2020 г., адм. дело № 11902/2018 г. на АССГ, потвърдено с решение № 3533 от 17.03.2021 г. на ВАС по адм. дело № 3126/2020 г., решение № 4930 от 12.07.2019 г. на АССГ по адм. дело № 6353/2018 г., потвърдено с решение № 3407 от 05.03.3030 г. на ВАС по адм. дело № 9507/2019 г. и други.

С оглед изложеното настоящата съдебна инстанция намира, че не са налице условия за спиране на настоящето производство и изпращане

на преюдициално запитване до СЕС, тъй като по спора не е налице противоречаща съдебна практика и законодателни решения.

По изложените съображения жалбата на „Л. Б. Е. Е. Ко“ следва да се уважи и да се отмени РА като незаконосъобразен.

С оглед изхода на спора и направеното искане от процесуалния представител на жалбоподателя по делото за присъждане на сторените съдебно – деловодни разноски с оглед представения списък, същото следва да се уважи и да му се присъдят такива в размер на 8 332, 90 лв., от които 50,00 лв. – държавна такса и 8 282,90 лв. – адвокатско възнаграждение.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. едно от ДОПК, Административен съд – София град, Трето отделение, 8-ми състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29190 – 07555 – 091 - 001 от 09.12.2020 г, издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията при Национална агенция за приходите (НАП), Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), потвърден с решение № 298 от 23.02.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно – осигурителна практика", с който на „Л. Б. Е. ЕНД КО“ КД, ЕИК[ЕИК], са определени публични задължения в общ размер на 164 960, 11 лв., от които главница – 105 860, 84 лв. и лихви в размер на 59 099,27 лв.

ОСЪЖДА дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП да заплати на Л. Б. Е. ЕНД КО" КД, ЕИК[ЕИК], сторените по делото съдебно деловодни разноски в размер на 8 332, 90 лв., (осем хиляди триста тридесет и два лева и 90 стотинки) лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: