

РЕШЕНИЕ

№ 1055

гр. София, 19.02.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 10.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **7756** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 7 – адвокат М. Ч. срещу Акт за прихващане и възстановяване (АПВ) Р-22222520002638-004-001/10.02.2020 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 685/27.04.2020 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

С оспорения АПВ е направен отказ за прихващане или възстановяване на недължимо платени и събрани суми в общ размер на 114 037,43 лв. Излагат се възражения относно начислените от органите по приходите лихви върху недекларираните с декларация обр. 6, но внесените в срок задължения за данък по чл. 42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за данъчни периоди от 01.01.2014 г до 31.12.2017 г. в общ размер на 430 308,38 лв. Оспорващият се позовава на разпоредбата на чл. 60 от Конституцията на Република България, която въвежда принципа на законоустановеност на данъчните задължения. Инвокирани са доводи, че дължимостта на данъчните задължения възниква по силата на закона и не е обвързана с подаването на данъчни декларации, като лицата, които ги заплатят в посочените от закона срокове се считат за добросъвестни. Твърди се, че органите по приходите са направили недопустимо смесване на два правни института – този на дължимостта и този на изискуемостта. Данъчните задължения могат да бъдат

установени самостоятелно от задълженото лице в подадена от него декларация или от органите по приходите, чрез иницииране на ревизионно производство и издаване на ревизионен акт. И с декларацията и с ревизионния акт само се констатира възникнали вече данъчни задължения. И двете могат да служат като изпълнителни титули за образуване на изпълнително дело, в случай, че лицето доброволно не е заплатило задълженията си, които са възникнали по силата на самия закон. Жалбоподателят оспорва аргумента на органите по приходите, че поради липсата на декларираните задължения и при условията на единно сметка, съгласно разпоредбите на чл. 169, ал. 4 от ДОПК, направените от дружеството плащания са били обвързани други, текущо декларираните задължения, поради което са формирани и процесните лихви за просрочие. В процесния АПВ е признато, че жалбоподателят, за данъчните периоди от 01.01.2014 г до 31.12.2017 г. е внесъл суми в общ размер на 430 390,59 лв. Според дружеството в акта не е описана датата, на която тези периодично внасяни суми са били обвързани, с текущите задължения на жалбоподателя, което е в противоречие с изискването за издаване на нарочен акт, чрез който да се извърши прихващане. След подаването на декларациите обр. б не са възникнали допълнителни данъчни задължения за [фирма], а са формирани единствено лихви за просрочие. Това обстоятелство според оспорващия е лишено от обосновка, защото през процесния период той е внасял, както декларираните задължения, така и тези, които според органите по приходите са възникнали след подаване на декларация обр. б. Според чл. 175, ал. 1 от ДОПК, за неплатени в срок публични задължения се дължи лихва в определен от закона размер, т.е. лихвата би била дължима, ако данъчното задължение не е било внесено, към момента на възникването му по закон, а не към момента на декларирането му. Доводите на органите по приходите противоречат на прогласения в чл. 6, ал. 2 от АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК принцип, а именно, че административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от необходимото за целта, за която актът се издава. Според жалбоподателя в случая целта на закона е защита на държавния бюджет чрез своевременно внасяне на съответните данъчни задължения, а не получаване на повече от дължимото. В заключение се посочва, че оспореният АПВ е издаден в противоречие и с чл. 6, ал. 5 от АПК, според който административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел. Според оспорващия очевидната воля на законодателя е била начисляването на лихви да бъде само върху реално невнесени задължения, а не върху виртуални такива.

По време на проведените заседания по делото, оспорващият се представлява от адвокат Ч., която поддържа жалбата по аргументи, посочени в нея и претендира присъждане на разноски.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Б. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, платено от оспорващия.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на процесния АПВ е образувано във връзка с Решение № 14/06.01.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С., по жалба на [фирма] срещу АПВ № П-22222519118781-004-001 от 02.08.2019 г.

На основание чл. 129 от ДОПК дружеството е подало искане за прихващане или възстановяване на недължимо внесени суми за данък върху доходите на физическите лица, корпоративен данък и осигурителни вноски, налични по данъчно-осигурителната сметка на лицето към 12.04.2019 г. Поради неподаване на коректни декларации образец № 6 за жалбоподателя са начислени задължения по ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г. в общ размер на 430 308,38 лв. и лихви в размер на 114 037,43 лв. [фирма] е представило справка, видно от която дължимият данък е внасян ежемесечно в законоустановените срокове, поради което на основание чл. 128 и принципа на чл. 55, чл. 103 и следващите от ЗЗД, жалбоподателят е поискал да се направи прихващане на задълженията за ДДФЛ по декларация обр. № 6 с годните за срещу поставяне и внасяне суми, а лихви да бъдат начислени единствено върху суми, които няма с какво да бъдат обвързани.

С АПВ № П-22222519118781-004-001 от 02.08.2019 г., органите по приходите не са се произнесли по направеното искане, нито по искането за „коректно“ определяне на дължимите лихви, а са постановили отказ от възстановяване на надвнесения корпоративен данък за 2012 г. на [фирма] приемайки, че на основание чл. 171, ал. 1 от ДОПК вземането му е погасено по давност към 31.12.2018 г.

Директорът на Дирекция „ОДОП“ с цитираното по-горе решение е отменил АПВ и е дал задължителни указания в хода на нова проверка да бъде извършена съпоставка между данните, посочени в платежните нареждания за внасяне на спорните суми от лицето, и тези в данъчно-осигурителната му сметка, както и да се опишат дължимите и погасените задължения и остатъците от внесените суми.

Предвид изложеното и на основание чл. 129, ал. 2, т. 2 от ДОПК с Резолюция на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в ТД на НАП С., офис СДО, е възложено извършване на нова проверка на [фирма] за установяване на наличието на суми за възстановяване в претендирания от лицето размер /за корпоративен данък за периодите от 01.01.2003 г. до 31.12.2012 г.; за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за периодите от 01.12.2006 г. до 31.12.2006 г.; за ДОО – за осигурители за периодите от 01.12.2006 г. до 31.03.2007 г.; за вноски за здравно осигуряване – за осигурители за периодите от 01.01.2005 г. до 31.12.2009 г.; за универсален пенсионен фонд – за осигурители за периодите от 01.12.2006 г. до 30.09.2012 г. и за фонд ГВРС за периодите от 01.12.2006 г. до 31.03.2009 г./.

След приключването на проверката е издаден обжалваният АПВ. В него е посочено, че след е извършен анализ на данъчно-осигурителната сметка на [фирма], е установено, че не е възможно нито претендираното от дружеството прихващане, защото лицето няма изискуеми публични задължения, подлежащи на прихващане, нито е възможно възстановяването на цитираните в искането суми, тъй като вземането е погасено по давност към 31.12.2018 г. Посочено е също, че за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г. от задълженото лице, в качеството му на осигурител по чл. 5, ал. 4, т. 2 от Кодекса за социално осигуряване /КСО/ не са подадени коректно попълнени декларации образец б, тъй като в същите липсва информация за удържания данък по чл. 42 от ЗДДФЛ. В тази връзка органите по приходите са връчили на дружеството покана по чл. 103 от ДОПК, с която е указано да бъдат отстранени констатираните несъответствия. Органът е приел, че на 12.04.2019 г. от

жалбоподателя са подадени декларации образец № 6 с попълнени данни за дължимия данък общ доход върху изплатените заплати на работниците и служителите в общ размер на 403 308,38 лв. Предвид на факта, че декларациите са подадени с закъснение, органите по приходите са начислил лихви за забава в общ размер на 114 037,43 лв. Сумата е доброволно платена от дружеството, като с молба до директора на дирекция СДО, то е поискало „недължимо“ начислените лихви да бъдат сторнирани, тъй като задълженията за Д. са внасяни в сроковете по чл. 65 от ЗДДФЛ и внесените суми са налични в данъчно-осигурителната сметка на лицето. Молбата на дружеството не е удовлетворена, поради което от [фирма] е подало и цитираното искане. Към искането от лицето е приложено и разяснение, в което е посочено, че от внесения данък върху доходите за периодите от 2014 г. до 2017 г. в общ размер на 446 933,10 лв. само 50 193,65 лв. са обвързани в условията на действието на единната сметка с текущо декларираните задължения. Останалата част от внесения данък, в общ размер на 396 739,65 лв., е обвързана едва след поканата по чл. 103 от ДОПК и подаване на декларации образец № 6 на 12.04.2019 г., поради което и лицето е поискало на основание чл. 55, чл. 103 и следващите от ЗЗД лихви да бъдат начислени единствено в случаите, в които задължението предхожда по възникване датата на изискуемост на насрещното вземане.

В АПВ е посочено също, че надвнесените суми, налични по сметката на [фирма] /подробно описани в констативната част на АПВ по сума, дата на постъпване в републиканския бюджет и вид/, не следва да бъдат възстановена, защото правото на лицето е погасено по давност преди подаване на искането. И. е подадено на 01.07.2019 г., а погасителната давност за вземанията /корпоративен данък за 2003 г., 2005 г. и 2012 г., посочен като разлика за приспадане; данък върху представителните разходи за 2009 г. и 2010 г.; данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения за 2006 г. и други данъци постъпили с код 111111 в сметка „Банка“ и касаещи задължения за периодите от 01.04.2008 г. до 29.02.2012 г., е настъпила на 31.12.2018 г. Изложени са и аргументи, че в случая е налице искане за реализиране на едно частно по характер вземане, за което е приложим институтът на общата погасителна давност по чл. 110 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, съгласно който с изтичането на петгодишната давност се погасяват всички вземания, за които законът не предвижда друг срок. По силата на чл. 114 от ЗЗД давността започва да тече от деня, в който вземането е станало изискуемо и за последно надвнесените суми през 2012 г., същият изтича на 31.12.2018 г.

Относно начислените лихви в размер на 114 037,43 лв., касаещи дължимия ДДФЛ за периодите от 2014 г. до 2017 г., от проверяващите органи е посочено, че дружеството не е изпълнило задължението си за подаване на декларация образец 6 с вид плащане 8 „Данни за дължими вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ“. В тази връзка е изтъкнато, че поради липса на декларираните задължения и при условията на единната сметка и съгласно разпоредбите на чл. 169, ал. 4 от ДОПК, направените от [фирма] плащания са били обвързани с текущо декларираните задължения, в следствие на което на дружеството са формирани лихви за просрочие. В констативната част на акта са описани недължимо внесените от жалбоподателя суми в общ размер на 430 390,59 лв., представляващи недължимо внесен ДДФЛ за периодите от 2014 г. до 2017 г. както и вида на задължението, с което са обвързани. Отделно от това, проверяващите органи са посочили и че подаването на декларация не е сред фактите, на които законът придава обратна сила и настъпването им не може да доведе до преуреждане на вече

настъпили факти, тоест на извършените междувременни плащания и тяхното обвързване в данъчно-осигурителната сметка. Предвид гореизложеното е направен изводът, че не са налице основания за „сторниране“ или преизчисляване на визираните от дружеството лихви.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в АПВ, поради което го е потвърдил с посоченото по-горе решение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на управителя на дружеството на 06.07.2020 г. Жалбата е подадена чрез административния орган на 08.07.2020 г. (вх. № 53-04-544), т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съдът, след обсъждане на събраните доказателства и наведените от страните доводи намира, че не може да се съгласи изводите, направени от административния орган по следните съображения:

На първо място следва да се отбележи, че жалбоподателят не претендира прихващане или възстановяване на сумата от 47 086,12 лв., чието възстановяване или прихващане е отказано от административния орган поради изтекла погасителна давност. Това обстоятелство беше потвърдено от пълномощника му по време на последното проведено по делото открито заседание.

Основателността на главния довод за липса на основание за прихващане или възстановяване на претендираната от жалбоподателя сума в размер на 114 037,43 лв., свързан с обстоятелството, че той е подал декларации обр. 6 за данъчни периоди от 01.01.2014 г до 31.12.2017 г. през 2019 г., поради което едва тогава са установени дължимите задължения по ЗДДФЛ за този период, следва да бъде проверен чрез анализ на събраните доказателства.

В случая задълженията за [фирма] по ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2014 г до 31.12.2017 г., в общ размер на 430 308,38 лв. са възникнали през всяка една от тези години по силата на подадените годишни данъчни декларации, а данъкът е внесен със съответните платежни нареждания.

По делото беше допуснато, изслушано и прието без възражения от страните заключение на съдебно-икономическа експертиза.

Експертът е описал коректно наличните и изпратени му от [фирма] документи, касаещи извършени от лицето плащания на публични задължения през процесните периоди. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, като са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Независимо от факта, че повечето от отговорите на поставените въпроси са неотнормирани към спора, настоящият съдебен състав намира, че заключението следва да се кредитира като мотивирано, логично, компетентно и съответстващо на събраните доказателства.

От заключителната част на експертизата е видно, че в данъчно

осигурителната сметка на [фирма] за период 01.01.2014 до 01.03.2014 г., не са погасявани други текущи задължения на [фирма] с постъпилите плащания формирали процесната сума 430 279,02 лева. Първото платежно нареждане участващо във формирането на процесната сума 430 279,02 лева е от дата 24.03.2014 г. (след датата на закриването на единната сметка на НАП - 28.02.2014 г.). В данъчно осигурителната сметка на [фирма] за период "до 31.12.2017 г." са постъпили плащания по процесните 45 броя декларации обр. 6 в размер на 377 045,43 лева. Сумата 53 233,59 лева представляваща разлика до общия размер на процесните плащания 430 279,02 лева е преведена с 3 банкови преводи през 2018 г. В данъчноосигурителната сметка "до 31.12.2017 г." са направени погасявания на други текущи задължения на [фирма] в общ размер на 50 193,35 лева, като за разликата от 326 852,08 лева няма данни за извършено разпределение по други текущи данъчни задължения на [фирма]. Тези констатации на вещото лице опровергават направените от органите по приходите изводи, че с вноските през тези три години, с които би следвало да са погасявани посочените в подадени през 2019 г. декларации обр. 6 задължения, са били погасявани текущи задължения на дружеството.

По-нататък експертът посочва, че към датата на начисляване на законна лихва, от страна на органите по приходите - 12.04.2019 г. [фирма] е имало задължения към НАП в общ размер на 57 982,10 лева. По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице разясни, че тези задължения не касаят претендираната от жалбоподателя сума за възстановяване – те са за корпоративен данък по допълнително подадена данъчна декларация след установяване на несъответствие от НАП и единадесет дни по-късно са внесени в бюджета с платежно нареждане от 23.04.2019 г.

Общото заключение на експерта е, че към датата на издаване на АПВ № П-2222519118781-004-001/02.08.2019 г. и № П-2222520002638-004-001/10.02.2020 г. [фирма] не е имало дължими и изискуеми публични задължения.

Анализът на събраните доказателства, включително и заключението на СИЕ, мотивират съдът да направи изводи в следните насоки:

Съдът намира за абсурден аргумент, че задълженията на [фирма] са възникнали едва през 2019 г. с подаването на декларации обр. 6.

Това е така, защото силата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България, гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Т.е. в разглеждания казус публичното задължение не може да възникне съгласно изискването за подаване на декларация обр. 6, регламентирано в чл. 2, ал. 2 от Наредба № Н-8/2005г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица (отм., наричана за краткост по-надолу само Наредбата). Допълнителен аргумент в подкрепа на този извод се открива в чл. 1 от Наредбата (отм.), според който с тази наредба се уреждат сроковете, съдържанието, редът, начинът за събиране и съхраняване на данни от работодателите, осигурителите за осигурените от тях лица,

осигурителни каси, както и от самоосигуряващите се лица за държавното обществено осигуряване, учителския пенсионен фонд, допълнителното задължително пенсионно осигуряване, здравното осигуряване, фонд "Гарантирани вземания на работниците и служителите" и облагаемия доход и данъка за доходи от трудови правоотношения по смисъла ЗДДФЛ. Тълкуването на тази норма налага заключението, че подаването на посочените в Наредбата (отм.) декларации цели преди всичко събиране и обобщаване на данни за осигурителните вноски на задължените лица, но не и за възникване на задължения за такива вноски.

Не може да бъде приет и довода на органите по приходите, че поради липсата на подадена декларации обр. 6, сумата от 430 308,38 лв. не е била отразена в електронната система на ТД на НАП като такава за погасяване на именно тези задължения, а е приета като недължимо платена и с нея са били погасявани текущи данъчни и осигурителни задължения за периода 2014 г. – 2017 г. Както беше посочено по-горе, това твърдение беше опровергано от вещото лице. [фирма] надлежно и в срок е плащало дължимите публични задължения и към датата на подаване на декларациите обр. 6 през 2019 г. то не е имало непогасени задължения. Приходната администрация е длъжна организира и настрои по такъв начин електронните си бази данни, че същите да съответстват на нормативните изисквания, касаещи правилното отразяване на установяваните по закон данъчни и осигурителни задължения и съответно тяхното заплащане.

Мотивиран от изложеното, съдът не може да не сподели релевираните от оспорващия доводи, че след подаването на декларациите обр. 6 за него не са възникнали допълнителни данъчни задължения за [фирма] и следователно не може да се начисляват лихви за просрочие. Според чл. 175, ал. 1 от ДОПК, лихви за неплатени в срок публични задължения се дължат в определен от закона размер, т.е. лихвата би била дължима, ако данъчното задължение не е било внесено, към момента на възникването му по закон. Както беше изяснено безспорно за [фирма] не възникнали нови задължения с подаването на декларациите обр. 6, защото те са възникнали по силата на закона и са били заплатени в законовите срокове, поради което и начислените лихви в размер на 114 037,43 лв. са очевидно незаконосъобразни. Доводите на органите по приходите противоречат на прогласения в чл. 6, ал. 2 от АПК, във връзка с § 2 от ДР на ДОПК принцип на съразмерност, а именно, че административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от необходимото за целта, за която актът се издава. В разглеждания казус очевидната цел на закона е защита на държавния бюджет чрез своевременно внасяне на съответните данъчни задължения. При отклонение от това задължение ще бъдат начислени лихви за забава. Не е възможно при коректно и срочно внасяне на публично задължение, лицето да бъде санкционирано с лихва за забава, само защото е пропуснало да подаде една статистическа и отчетна по своя характер декларация. Този негов пропуск може да бъде основание за ангажиране на административно-наказателна отговорност, но не и основание за начисляване на допълнителни публични задължения под формата на лихви.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства,

налага извода, че оспореният АПВ е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва жалбата да бъде отменен, а делото да се върне като преписка на компетентния орган при ТД на НАП, [населено място] за издаване на нов АПВ, с който да възстанови или прихване претендираната от [фирма] сума, ведно със съответните лихви, съгласно чл. 129, ал. 6 от ДОПК.

С оглед изхода на делото на оспорващия разноски се дължат разноски. Такива са поискани своевременно и следва да бъдат определени по реда чл. 161, ал. 1 от ДОП. Съдът не приема възражението на пълномощника на ответника за прекомерност на платеното адвокатско възнаграждение в размер на 4404 лв. Същото е малко над установения в чл. 8, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По делото са проведени три заседания, а адвокат Ч. е направила доказателствени искания и е съдействала на вещото лице при изготвяне на заключението, поради което заплатеното възнаграждение не прекомерно.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 7 Акт за прихващане и възстановяване (АПВ) Р-22222520002638-004-001/10.02.2020 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 685/27.04.2020 г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ВРЪЩА ДЕЛОТО като преписка на компетентния орган при ТД на НАП, [населено място] за издаване на нов АПВ, при спазване на задължителните указания по прилагането и тълкуването на закона, дадени в мотивите на настоящето решение.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 4854 (четири хиляди осемстотин петдесет и четири) лева, представляваща направени по делото разноски, от които 50 лв., внесена държавна такса, 400 лв. внесен депозит за възнаграждението на вещото лице и 4404 лв. платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република България.