

РЕШЕНИЕ

№ 5864

гр. София, 09.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в
публично заседание на 25.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Теодора Милева

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **4214** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано е по жалба на С. А. Ш. от [населено място], подадена чрез адв. д-р А. С. - САК против Решение №АУ-3/20.04.2023 г. на Директор на ТД на НАП С., с което решение е оставена без уважение жалбата на Ш. срещу мълчалив отказ за издаване на Акт за установяване на задължение с вх. №1524-00-1677#2/09.01.2023 г.

В жалбата се релевират доводи за незаконосъобразност на оспорения акт по съображения за противоречието му с материалния закон. Твърди се, че с подаденото искане от 09.01.2023 г. е такова за издаване на ИАА за установяване на данъчно задължение, а не искане за издаване на документ, както е приел АО. Сочи се, че е следвало да бъде издаден служебно акт за установяване на публично вземане на С. Ш., относно дължимата лихва. Посочва се, че съдържанието на искането за издаване на АУЗД е за определяне размера на задължения за заплащане на лихва по подадена в качеството му на наследник декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ за доходи на починало лице № 225602203628969 от 12.09.2022г, с която е изчислен данък върху общата годишна данъчна основа за донасяне (дължимият данък е внесен в пълен размер на 14.09.2022 г.). Изтъкнатите съображения в искането са основани на обстоятелствата, че срещу жалбоподателя е образувано производство по принудително изпълнение по реда на ДОПК без наличие на правно основание по чл. 209 от ДОПК, за събиране на дължимите лихви върху внесената главница за данък по подадената ГДД за придобити доходи от наследодателя. На практика жалбоподателят счита, че липсва изпълнителен титул за принудително събиране на задължението за

лихва, поради което такъв следва да бъде издаден, а именно акт за установяване на задължението, който той ще има възможност да оспори по административен и съдебен ред (в случай че органът по приходите не издаде акт, с който установи, че задължението на наследодателя е платено и в срок и пълно и от наследника, от което ще последва искане по чл. 255, ал. 1, т. 6 от ДОПК до публичния изпълнител за прекратяване на производството по изп.дело). Органът не се е произнесъл, поради което и оспорващия е оспорил мълчаливия отказ пред АССГ. С Решение от 20.04.2023 г. органът се е произнесъл /процесното решение е предмет на настоящото производство/. В жалбата се излага и подробно фактическата обстановка, касаеща казуса. Моли се да се отмени решението и да се присъдят сторените по делото съдебно-деловодни разноски.

В с.з. жалбата се поддържа от процесуалния представител на жалбоподателя, адв. С..

Ответникът по жалбата – Директора на ТД на НАП С., чрез пълномощника си по делото, в съдебно заседание, оспорва жалбата като неоснователна и моли да бъде отхвърлена. Моли, за присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Въз основа на съвкупната преценка на събраните по делото доказателства, съдът приема за установено следното от фактическа страна по административно-правния спор:

На 12.09.2022 г. от С. А. Ш. е подадена годишна данъчна декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ за доходи на починало лице, като същата е приета с вх.№225602203628969/12.09.2022 г. Към декларацията са приложени удостоверение за наследници, препис-извлечение от акт за смърт, саморъчно завещание, както и обяснение от наследника, който посочва, че желае да упражни правото си да подаде процесната декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ, като единствен наследник по силата на завещание.

В подадената декларация е изчислен данък върху общата годишна данъчна основа за довносяне. Дължимият данък е внесен в пълен размер на 14.09.2022 г. В данъчно-осигурителната сметка на наследника е генерирана автоматично начислена лихва за периода от 04.05.2022 г. до 14.09.2022 г. В съответствие с Писмо №20-00-70 от 26.04.2018 г. на ЦУ на НАП е обменена кореспонденция по електронен път между отдел УК и ОПЗ в офис „М.“, като са взети предвид разпоредбите на чл. 53, ал. 4 от ЗДДФЛ и чл.67, ал. 6 от ЗДДФЛ, и начислената лихва е преизчислена за период от 15.07.2022 г. до 14.09.2022 г., като е намалена на 123 706, 82 лв.

На 07.10.2022 г. в ТД на НАП С. е получено придружаващо писмо от наследника, ведно с приложено съдебно удостоверение, издадено от Софийски районен съд, съгласно което наследникът е подал молба с вх.№2202220/28.09.2022 г., с което приема наследството на наследодателя. Този прием е вписан в особената книга на съда по №1909/29.09.2022 г. С подаденото обяснение наследникът претендира за служебна корекция на начислената лихва излагайки подробни съображения и мотиви в молбата, като моли да бъде издаден акт за установяване на задължения по реда на ДОПК.

Във връзка с направените искания на лицето от офис „М.“ при ТД на НАП С. е изпратено запитване относно прилагането на относимите правни норми по ЗДДФЛ до дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С., с изх. №1594-18142#2/07.11.2022 г., което е препратено по компетентност в дирекция

„Данъчно-осигурителна методология“ при ЦУ на НАП. На 09.12.2022 г. е получено писмо-отговор от ЦУ на НАП с №М-24-39-199#1/09.12.2022 г. В него са разгледани подробно разпоредбите на Закона за наследството и на ЗДДФЛ, които следва да намерят приложение в настоящата хипотеза, като мотивирано е застъпена тезата, че С. А. Ш. дължи лихва по подадената с вх. №225602203628969/12.09.2022 г. ГДД по чл. 50, ал. 9 от ЗДЦФЛ за период 01.07.2022 г. до 14.09.2022 г., на основание чл. 53, ал. 3 от ЗДЦФЛ, респективно чл. 67, ал. 6 от същия закон.

На 13.12.2022 г. е издаден Протокол №ПО-22221522096928/13.12.2022 г. от А. В. - инспектор по приходите в офис „М.“ при ТД на НАП С., с които при извършената проверка за установяване на факти и обстоятелства във връзка с подадената ГДД по чл. 50, ал. 9 от ЗДЦФЛ, е констатирано, че С. А. Ш. дължи лихва по подадената декларация за период 01.07.2022 г. до 14.09.2022 г.

Във връзка с дължимата лихва по подадената с вх. №225602203628969/ 12.09.2022г. ГДЦ по чл. 50, ал. 9 от ЗДЦФЛ, е образувано изпълнително дело №221261574/2022 г. по описа на ТД на НАП С..

На 09.01.2023 г. е подадена молба с вх. №94-С-14/09.01.2023 г. от С. А. Ш. до публичен изпълнител при ТД на НАП С., с която лицето иска прекратяване на образуваното изпълнително дело №221261574/2022 г. В отговор на постъпилата молба публичен изпълнител при ТД на НАП С. издава Писмо с изх.№С230022-178-0001739/17.01.2023 г., с което уведомява г-н С. А. Ш., че публичните изпълнители към дирекция „Събиране“ при ТД на НАП С. работят е установени и изискуеми публични задължения, които се формират от офисите на НАП обслужващи физическите лица по техен постоянен адрес.

На същата дата е подадено и искане за издаване на АУЗ с вх. №1524-00-1677#2/09.01.2023 г., като са изложени подробни мотиви относно прилагането на разпоредбите от ДОПК касаещи предварително установяване на задължения. Изпратено е отново запитване до дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С., конкретно относно прилагането на чл. 106 от ДОПК. По така поставения въпрос е взето становище от директор на дирекция ОДОП С., в което са изложени подробни мотиви относно невъзможността да бъде издаден акт по чл. 106 от ДОПК в конкретния случай, като е цитирана административна и съдебна практика. С оглед изразеното становище, към момента на подаване на настоящата жалба от лицето, няма предприети действия от административните органи на агенцията за издаване акт за установяване на задължение по чл. 106 от ДОПК.

Съдът, като обсъди събраните по делото доказателства във връзка с направените в жалбата оплаквания, доводите и становищата на страните, намира за установено следното:

Актът е издаден от компетентен орган в законоустановената форма и при спазване целта на закона.

В глава XIV от ДОПК са регламентирани способите за установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, като от тях за местните данъци и такси са приложими следните способности:

Производството по чл. 106 от ДОПК цели да се установят задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски от органите по приходите по един по-опростен ред в сравнение с по-сложното ревизионно производство. Чрез това производство се коригират лесно установими грешки при декларирането, за които не е нужно събиране на доказателства. Предварителното установяване на данъци е допустимо в

два случая - по реда на чл. 106 от ДОПК и на чл. 107 от ДОПК. И в двата случая се издава Акт за установяване на задължения по декларация /АУЗД или АУЗ/. С издаването на АУЗД задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски /ЗОВ/ не са окончателно установени, доколкото същите подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Едва след като изтече срокът за установяване на задължения за данъци и ЗОВ, съгласно чл. 109 от ДОПК, предварително установените задължения с декларация или АУЗ Д/АУЗ, стават окончателно установени.

Предварителното установяване на задължения за данъци или ЗОВ при извършване на служебни корекции в подадени данъчни или осигурителни декларации на задължения по подадена декларация, в която задълженото лице само е изчислило основата и дължимия данък представлява още „Акт за корекция“, с който се коригират всички данъчни декларации /декларации от вида на чл. 105 от ДОПК/, както и някои осигурителни декларации. Когато орган по приходите в декларация, в която задълженото лице само е изчислило основата и дължимия данък и/или задължителните осигурителни вноски, установи несъответствия, които засягат основата на данъчното облагане или изчисляването на ЗОВ, както и размера на задължението, и тези несъответствия не са отстранени по реда на чл. 103 от ДОПК, органът по приходите издава АУЗД, с което се коригира декларацията.

Съгласно разпоредбата на чл. 107, ал. 3 от ДОПК по искане на задълженото лице органът по приходите издава акт за установяване на задължението в 30-дневен срок от искането. Акт за установяване на задължението може да се издаде и служебно: 1/ при установяване на несъответствие между декларираните данни и данните, получени от трети лица и организации, 2/ след като е изчерпан редът по чл. 103 от ДОПК, както и когато 3/ не е подадена декларация или 4/ задължението не е платено в срок и 5/не е извършена ревизия (чл. 107, ал. 3 от ДОПК). В последното изречение на същата цитирана разпоредба е посочено, че акт може да се издаде служебно и въз основа на собствени данни, данни, получени от трети лица и организации, когато по закон не е предвидено подаване на декларация и задължението не е платено и не е извършена ревизия.

Според разпоредбата на чл. 1 от ЗН, наследството се открива в момента на смъртта в последното местожителство на умрелия. Съгласно разпоредбата на чл. 48 от ЗН наследството се придобива с приемането му. Приемането произвежда действие от откриването на наследството. Тълкуването на тези разпоредби води до извода, че наследството се открива с факта на смърт на наследодателя, но като съвкупност от права и задължения то преминава в имуществото на наследника / чрез универсално приемство / след приемането му, което може да стане и по - късно от датата на откриването на наследството, но има обратно действие именно от тази дата. Според разпоредбата на чл. 49, ал. 2, изр. първо от ЗН приемане има и когато наследникът извърши действие, което несъмнено предполага неговото намерение да приеме наследството, или когато укрие наследствено имущество. Изводът, който се налага е, че съществува възможност наследникът да приеме наследството от своя наследодател на един по-късен етап. Правото за приемане на наследството се погасява с изтичане на петгодишна давност от откриването му - чл. 50 ЗН. От откриване на наследството до неговото приемане, един период, който може да трае до пет години, наследствените имущества не принадлежат на никого. Едва когато настъпи предвиденият от закона юридически факт - приемане на наследството, възниква правото на наследника върху тези имущества, като законът (чл. 48 ЗН) придава на това обратна сила към момента

на откриване на наследството. Обаче правилото за обратната сила не е основание да се приеме, че през промеждутъчния период лицето, което е приело наследството, е негов притежател. Наследството през този период няма притежател, но то не е оставено от закона без закръла.

В настоящият правен спор е безспорно установено, че наследодателят на С. Ш. е починал на 30.11.2021 г. На 12.09.2022 г. от С. А. Ш. е подадена годишна данъчна декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ за доходи на починало лице, като същата е приета с вх.№225602203628969/12.09.2022 г. Към декларацията са приложени удостоверение за наследници, препис-извлечение от акт за смърт, саморъчно завещание, както и обяснение от наследника, който посочва, че желае да упражни правото си да подаде процесната декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ, като единствен наследник по силата на завещание.

В подадената декларация е изчислен данък върху общата годишна данъчна основа за донасяне. Дължимият данък е внесен в пълен размер на 14.09.2022 г. В данъчно-осигурителната сметка на наследника е генерирана автоматично начислена лихва за периода от 04.05.2022 г. до 14.09.2022 г.

Наследството е прието на 29.09.2022 г.

Периода на лихвата в последствие е променен от АО, като същата е определена от дата 01.07.2022 г. до 14.09.2022 г.

При всички случаи следва да се има предвид, че наследникът отговаря за задълженията на своя наследодател. Отговорността му за публичните задължения на наследодателя се определя в съответствие с общите правила на ЗН и ДОПК. Поради това, в случай че наследодателят има непогасени публични задължения, наследникът отговаря за тях като отговорно лице по чл. 14, ал. 3 от ДОПК, независимо дали е подал декларация по чл. 50, ал. 9 от ЗДДФЛ.

Независимо от горното, съдът намира, че органът по приходите на няколко пъти е променил периода, за който, счита че трябва да бъде начислена законна лихва за неизпълнение на парично задължение от С. Ш., както и размера на самата лихва, при това без да издаде индивидуален административен акт. Изискуемата от ДОПК форма за издаване на индивидуален административен акт за установяване на публично държавно вземане е писмена и тя обуславя действителността на волеизявлението на административния орган. Неспазването ѝ означава нищожност на волеизявлението на органа по приходите.

Неправилно е да се сочи като аргумент, че в данъчно осигурителната сметка на починалото лице, респ. на наследника „автоматично“ е генерирана начислена лихва за периода от 30.06.2022 г. до 14.09.2022 г. и тази лихва да се претендира като публично държавно вземане от наследника. Това е така защото определянето на размера на публично вземане се извършва по реда предвиден в ДОПК, а той изисква да се издаде индивидуален административен акт, т.е. необходимо е волеизявление на административен орган. В чл. 209 ДОПК никъде не е предвидено, че „автоматично“ генерираното задължение за данък, респ. законна лихва, както е в случая е основание за образуване на производство по принудително изпълнение. Съгласно чл. 209, ал. 2, т. 2 ДОПК принудително изпълнение може да бъде предприето въз основа на декларация, подадена от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. Подадената от наследника декларация по чл. 50, ал. 9 ЗДДФЛ не е изпълнение на задължение, а е упражняване на право. На второ място тази декларация се подава за чуждо задължение, а не за такова на наследника,

каквато щеше да е хипотезата, ако той е задълженото лице. Поради тази причина подадената от наследника декларация по реда на чл. 50, ал. 9 ЗДДФЛ не може да послужи като правно основание за образуване на производство по принудително изпълнение по реда на чл. 209, ал. 2, т. 2 ДОПК срещу наследника и по нея да се генерира задължение за заплащане на лихва за наследника, при това „автоматично“. От гореизложеното следва, че поради невъзможността да бъде издаден акт за предварително установяване на задължение за лихва по чл. 106 от ДОПК, приложим се явява способът по чл. 108 от ДОПК - установяването да е с ревизионен акт. Това означава, че съгласно разпоредбата на чл. 108, ал. 1 ДОПК, приходната администрация е разполагала със способа на ревизията за да установи спорното данъчно задължение, което тя не е направила.

Доколкото естеството на акта не позволява решаване на въпроса по същество от съда, административната преписка следва да се върне на органа по приходите при ТД на НАП – С. за ново произнасяне по искане с вх. №1524-00-1677#2/09.01.2023 г., подадено от С. А. Ш., при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите към решението.

Предвид изхода на спора ответникът няма право на разноски по делото. Жалбоподателят претендира разноски, които с оглед доказателствата по делото са в размер на 10 лева, заплатена ДТ. По делото е представено адвокатско пълномощно, но липсва договор за правна защита и съдействие или доказателства за заплатено адвокатско възнаграждение.

Водим от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 - 3 от ДОПК, АССГ, 3 състав :

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на С. А. Ш. от [населено място], Решение №АУ-3/20.04.2023 г. на Директор на ТД на НАП С..

ВРЪЩА преписката на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – С. за ново произнасяне по искане с вх. №1524-00-1677#2/09.01.2023 г., подадено от С. А. Ш., при съобразяване със задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите към решението.

ОСЪЖДА ТД на НАП С. да заплати сторените по делото съдебно-деловодни разноски в размер на 10 /Десет/ лева, заплатена ДТ на С. А. Ш., ЕГН [ЕГН] от [населено място],[жк], [жилищен адрес].

Решението може да се обжалва с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд.

Административен съдия :