

РЕШЕНИЕ

№ 5744

гр. София, 22.10.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 24.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **240** по описа за **2020** 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 жалба вх.№ 53-04-1157/19.11.2019г. по описа на Дирекция ОДОП-гр.С., от [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявана от изпълнителния директор А. И. Д. чрез процесуалния ѝ представител И. Х. З. – служител с юридическо образование, с адрес за кореспонденция–гр.С., [улица], № 115, срещу Ревизионен акт№ Р-29002918006624-091-001/14.06.2019г., издаден от Р. Г. С.– орган, възложил ревизията и В. С. В.– ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1838/31.10.2019г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят твърди, че оспореният ревизионен акт, е неправилен, незаконосъобразен, издаден в нарушение на материалноправните норми. Подробни съображения в тази насока излага в депозираната жалба. Сочи, че към момента на предоставяне на ваучери за храна на всеки един от служителите, не е бил изтекъл срокът за плащане на имуществени санкции по наказателни постановления, съобразно предвиденото в раздел IX на ЗАНН –Изпълнение на наказателните постановления и решения на съда. Налице са условията на чл.209 ал.1 от ЗКПО. Ревизиращият екип не е съобразил и обстоятелството, че дружеството е имало вземания за недължимо платени и подлежащи на възстановяване публични задължения и лихви върху тях, с които е могло да бъде извършено прихващане на сумите по наказателните постановления.В заключение претендира отмяната на РА и присъждане на сторените

по делото разноси. В съдебно заседание, жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява от адв. С. Й. и адв.М. Е., които молят жалбата да бъде уважена по изложените в нея съображения. Претендират сторените по делото разноси, представят подробни писмени бележки. Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен, се представлява от юрисконсулт М., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Моли съда да я остави без уважение, като остави в сила оспореният ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител. Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 17.06.2019г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 28.06.2019г. и заведена с вх. № 26-Б-8069 от 28.06.2019г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/. Решение № 1838/31.10.2019г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е връчено на 05.11.2019г.

Жалба с вх.№ 53-04-1157/19.11.2019г. по описа на ДОДОП -С. и адресирана до АССГ е подадена на 19.11.2019г., т.е. в законния 14- дневен срок.

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, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002918006624-020-001 от 05.11.2018 г., е възложено извършването на ревизия на БТК ЕАД за установяване на осигурителни задължения за вноски за ДОО - за осигурители по КСО за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г.; вноски за ЗО - за осигурители по ЗЗО за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2014г.; вноски за УПФ - за осигурители за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2014г. и вноски за професионален пенсионен фонд /ППФ/ за периодите от 01.01.2013г. до 31.12.2014г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 05.11.2018 г. Съгласно чл. 114, ал. 1 от ДОПК, считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 05.02.2019 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е продължен до 05.04.2019 г. със Заповед за изменение на ЗВР №Р-29002918006624-020-002 от 01.02.2019 г., връчена на 01.02.2019 г. Всички заповеди в хода на производството са издадени под формата на електронни документи и подписани с валиден квалифициран електронен подпис /КЕП/ от Р. Г. С., на длъжност началник на сектор към отдел „Контрол" при ТД на НАП ГДО, оправомощена като компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК със Заповед №ГДО-132 от 13.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002918006624-092-001 от 18.04.2019 г., под формата на електронен документ и подписан с валиден КЕП от С. М. Х.-главен инспектор по приходите и В. С. В. –

главен инспектор по приходите /ръководител на ревизията/, връчен електронно на 18.04.2019 г. Жалбоподателят е подал възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №Р-29002918006624-ВЗР-001-И от 28.05.2019 г., преценено от ревизиращите органи като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-29002918006624-091-001 от 14.06.2019 г., издаден под формата на електронен документ и подписан с валиден КЕП от Р. Г. С., на длъжност началник на сектор към отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен електронно на 17.06.2019 г.

С РА са установени задължения за довносяне общо в размер на 1 654 927,52 лв., в т.ч.: вноски за ДОО - за осигурители по реда на КСО в размер на 557 145,47 лв. и лихви в размер на 286 811,91 лв., вноски за УПФ - за осигурители в размер на 196 435,24 лв. и лихви в размер на 101 378,50 лв. и вноски за ЗО - за осигурители в размер на 338 687,95 лв. и лихви в размер на 174 468,45 лв. Така установените задължения са предмет на спор в настоящото производство. Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове данъчни задължения.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № ГДО - 132/13.07.2018г. на Директора на ТД на НАП ГДО, с която е определена да изпълнява функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 /лист 44 от делото/, Р. Г. С.–главен инспектор по приходите в сектор „Ревизии и проверки“-4 към отдел „Контрол“ в ТД на НАП ГДО. От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице, актът е издаден в предвидената от чл.120 от ДОПК форма.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионният доклад и на ревизионния акт, Р. Г. С., В. С. В. и С. М. Х.–органи по приходите са притежавали валиден квалифициран електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, ЗИЗВР и РД и РА. За валидността на КЕП са представени и приети писмени доказателства от ответника, които не са оспорени от жалбоподателя по делото.

През ревизираните периоди дейността на БТК ЕАД включва изграждане, експлоатация и поддръжка на национална фиксирана и мобилна телекомуникационна мрежа за пренос на данни за Република България. Съгласно информация, отразена в таблица на стр. 6 от РД, среднописъчният брой на заетите лица в БТК ЕАД през 2013г. варира между 3416 и 3524 души, а през 2014 г. диапазонът е 5677- 5859 души. Констатирано е, че служителите на дружеството получават като социални придобивки ваучери за храна, които се предоставят по решение на мениджмънта на дружеството, при условия, описани на стр. 8 от Р Д. Стойността на ваучерите за храна е 60 лева

месечно за всеки един служител. Разходите за ваучери за храна се извършват при условията на чл. 293 от КТ, въз основа на решения на общото събрание на пълномощниците на работниците и служителите и по решение на ръководството на БТК. Установено е също, че ваучерите за храна се предоставят на всички работници и служители на БТК и че те са достъпни за всички служители при еднакви условия. Разходите за ваучери са отчетени като разходи за социални придобивки на служителите в счетоводството на БТК. Във връзка с изложеното в РД е направена констатацията, че са изпълнени условията извършените разходи за ваучери за храна да бъдат третиращи като социални разходи в натура (стр. 8 от РД). Предвид на това, обстоятелството, че разходите за ваучери за храна са били социални разходи на БТК не е спорно между страните и е установено в РД.

В хода на ревизията, на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-29002917006624-040-001 от 17.12.2018 г., с което са изисквани справки за общата стойност на предоставените ваучери за храна за задълженото лице и неговите поделения при ограничаване на максималния осигурителен доход за всеки месец и за всяко осигурено лице. Представени са справки, в които са посочени конкретните дати за предоставяне на ваучерите.

С Протокол №Р-29002918006624-ППД-002 от 28.03.2019 г. са приобщени доказателства, представени в отговор на Искане за извършване на действия от друг контролен орган №П-29002917198257-032-001 от 16.08.2018 г., връчено при извършена на БТК ЕАД проверка на факти и обстоятелства, резултатите от която са отразени в Протокол № П-29002917198257/16.08.2018г. С Протокол № Р-29002918006624-ППД-001 от 28.03.2019г.са приобщени доказателства, събрани при извършена ревизия, приключила с издаване на РА №Р-29002917008989-091-001 от 23.07.2018 г. Касае се за документи, представени във връзка с връчени Искания за извършване на действия от друг контролен орган №П-29002917008989-032-001 от 16.02.2018 г., №П-29002917008989-032-002 от 16.02.2018 г. и №П-29002917008989-032-003 от 10.04.2018 г. С цитираните искания от вискателите ДНСК, КЗП и КРС е изисквана информация за дата на влизане в сила на наказателните постановления /НП/, изпратени напомнителни писма /покани/ за доброволно изпълнение към задълженото лице, както и данни от обратна разписка за дата на получаване, дължимата сума по НП след влизане в сила, изходящ номер и дата на писмо до НАП за предприемане на действия по принудително изпълнение, дата на погасяване на задължението. Според приобщените документи, с писмо вх. №04-16-2923/28.02.2018 г. е получена справка от ДНСК, от която е видно, че са издадени 14 наказателни постановления, всичките със санкция от 5 000,00 лв., които не са обжалвани и са връчени още през 2009 г. Става ясно, че след като през 2009 г. са изпращани покани за доброволно изпълнение, но погасяване на задължението не е постъпило, през 2013 г. ДНСК се обръща с писма до НАП за предприемане на действия по принудително изпълнение. В резултат на тези действия задълженията са погасени.

С писмо вх. №37-00-3515/15.03.2018 г. е получена справка от КЗП, в която са посочени данните на издадени от тях 19 НП, влезли в сила през 2011 г. и 2012 г. В хода на извършена проверка на БТК ЕАД са поискани данни за издадените от КЗП наказателни постановления за период 01.01.2013 г. - 31.12.2016 г. Получена е справка, в която са посочени данните за издадени от тях 74 наказателни постановления, влезли

в сила в периода 01.01.2014 г. - 31.12.2016 г. След като са изпращани многократно покани за доброволно изпълнение, но погасяване на задължението не е постъпило, КЗП се обръща с писма до НАП за предприемане на действия по принудително изпълнение. В резултат на тези действия задълженията са погасени.

С писмо вх. №37-00-5694 от 04.05.2018 г. е получена справка от Комисията за регулиране на съобщенията, в която са посочени данните за издадени от тях 66 НП, влезли в сила през периода 2011 г. - 2017 г. В писмото е посочено, че поканите за доброволно изпълнение са инкорпорирани в самите НП, като текстът гласи: „Срок на доброволно изпълнение един месец от влизане на наказателното постановление в сила. Настоящото следва да се счита за покана по смисъла на чл. 182, ал. 1 от ДОПК, след което преписката се изпраща на данъчните власти и сумите се събират принудително по реда на ДОПК. Тъй като погасяване на задължението не е постъпило, КРС се обръща към НАП. В резултат на това, задълженията са погасени.

Органите по приходите, в РА са приели, че определените от ДНСК, КЗП и КРС имуществени санкции представляват изпълнителни основания по смисъла на чл.209 ал.2 от ДОПК, при наличието на които може да бъде предприето принудително изпълнение.

Ревизиращите органи са установили, че общият размер на подлежащите на принудително изпълнение задължения, с които е нарушена разпоредбата на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, за ревизирания период е над 360 000,00 лв. Изготвени са таблици, в които към всяка датата на предоставяне на ваучери са посочени по-големите по размер /но не всички съществували към тази дата/, подлежащи на принудително изпълнение задължения. В таблиците са посочени дата на влизане в сила на НП, изходящ номер и дата на покана за доброволно изпълнение, размер на задължението и дата на погасяване. Във връзка с отразената в таблиците информация е обобщено, че БТК ЕАД е имало подлежащи на принудително изпълнение публични задължения в големи размери през целия ревизиран период /към всяка дата на предоставяне на ваучери през периода/. Дружеството многократно е уведомявано от страна на взыскателите за наличието на публични задължения чрез покани за доброволно изпълнение, преди да бъде потърсено съдействието на публични изпълнители на НАП за събирането им, т.е. въпреки знанието за наличие на задължения същите не са погасявани своевременно.

В РД и РА се навеждат твърдения, че БТК е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, произтичащи от наказателни постановления към всяка дата, на предоставяне на ваучери за храна, за месечните периоди януари 2013 г., февруари 2013 г. и тези от август 2013 г. до декември 2014 г. В тази връзка на стр. 11 - стр. 31 от РД са представени 19 таблици, в които са описани твърдяните от органите по приходите публични задължения по наказателни постановления, за съответните горепосочени месеци.

Що се отнася до задълженията за месечните периоди март 2013 г. - юли 2013 г., за тях в РА не са установени допълнителни задължения. За тези месеци органите по приходите са приели, че тъй като БТК е имала надвнесен корпоративен подоходен данък, в размер на 423 395.94 лева по годишната си данъчна декларация по ЗКПО за 2012 г., с който е могло да бъде извършено прихващане, не са били налице подлежащи на принудително изпълнение публични задължения (стр. 32 и стр. 33 от РД).

Констатирано е, че на жалбоподателя са издавани удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК за липса на задължения, но в тях е отразявана информацията относно

състоянието на данъчно-осигурителната система към конкретна дата.

Според констатациите на РД, с връченото на задълженото лице ИПДПОЗЛ №Р-290029 18006624-040-00 1/17. 12. 2018г., е изискана информация относно наличието на надвнесени/недължимо внесени суми за данъци и осигурителни вноски за периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. Предоставена е информация за наличието на недължимо внесени суми за данъци /ДДС и корпоративен данък по ГДД за 2012 г./ и лихви /по НП/, като за същите е посочено, че са възстановени с 6 акта за прихващане или възстановяване №П-29002915038302-004-001/11.03.2015 г., №29002916097741-004-001/28.06.2016г. и № П-29002918048497-004-001/05.4.2018 г. са издадени за възстановяване на ревизираното дружество на суми, дължими от него по издадени ревизионни актове, които в последствие са отменени. Цитиран е РА №Р-2900-1200130/18.06.2012 г., който е обжалван и е отменен окончателно с Решение №1482/01.02.2018 г. на Върховния административен съд /ВАС/. В тази връзка е посочено, че заплащането на дължимите от всяко ревизирано лице суми по издадени ревизионни актове произтича от разпоредбата за дължимо от него действие, което по силата на чл. 153, ал. 1 и чл. 157, ал. 1 от ДОПК изисква заплащане на задължения по ревизионен акт, независимо от обжалването му по административен и съдебен ред. Отбелязано е, че извършените от ревизираното дружество плащания за погасяване на задълженията му по издадените ревизионни актове не се считат за необвързани със задължения суми, за да послужат за извършване на прихващания по реда на чл. 129, ал. 1 от ДОПК към момента на предоставяне на ваучерите за храна. Плащанията придобиват характер на недължимо платени суми едва с влизане в сила на решението на компетентния орган, с което задълженията по ревизионния акт бъдат отменени.

При извършения преглед на съдържанието на посочен от ревизираното лице А. №1303567/15.08.2013 г. е установено, че на 29.03.2013 г. от дружеството е подадена годишна данъчна декларация /ГДД/ по реда на чл. 92 от ЗКПО за периода 01.01.2012 г. -31.12.2012 г. с вх. №2900ИОО 1578/29.03.2013 г. Деклариран е надвнесен корпоративен данък в размер на 423 395,94лв. С цитирания А. сумата е възстановена на 15.08.2013 г. по банкова сметка на БТК ЕАД. Посочвайки, че годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО е подадена на 29.03.2013 г., а надвнесените авансови вноски са възстановени с А. №1303567 на 15.08.2013 г., ревизиращите органи приемат, че за този период са налични достатъчни по размер суми, с които би могло да бъде погасено съществуващото публично задължение. След анализ на общия размер на публичните задължение за периода 30.03.2013 г. - 15.08.2013 г. към всяка дата на предоставяне на ваучери за храна, ревизиращият екип е преценил, че те са в по-малък размер от недължимо внесена сума. Заключено е, че за този период не следва да бъдат начислявани допълнителни задължения за осигурителни вноски за ДОО, ЗО и УПФ.

При извършен преглед на съдържанието на посочения от ревизираното лице А. №П-29002915224675-004-001/05.01.2016 г., с който се възстановяват изплатени от ревизираното дружество лихви по наказателни постановления, издадени от компетентни органи КЗП, ДНСК, КРС, подробно описани в А., признати като недължими, съгласно решение от 16.10.2015 г. на Административен съд София град, първо отделение, 43 състав, по адм. дело №6242/2015, е извършена проверка за приложението на чл. 129, ал. 1 от ДОПК относно възможностите за извършване на прихващане към датата на предоставяне на ваучерите за храна. Към датата на предоставянето на ваучерите за храна размерът на непогасените публични задължения по наказателни постановления многократно надхвърля размера на недължимо събраните суми за лихви по наказателни постановления, признати от съда за недължими. Ревизиращият екип приема, че от БТК ЕАД неправилно са прилагани разпоредбите, предвиждащи освобождаване от дължимост на осигурителни и здравни вноски за извършените от него социални разходи под формата на ваучери за храна, а конкретно ползваното облекчение е в нарушение на изискването дружеството да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения. Пояснено е, че в случая става въпрос за изключение от общото правило за дължимост на осигурителни вноски, като основното изискване от категорията на абсолютните предпоставки е осигурителят, като данъчно задължено лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите /чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО/. В тази връзка е отбелязано, че обхватът на публичните задължения/вземания е регламентиран в чл. 162, ал. 2, т. 1 - т. 9 от ДОПК, а характеристиката на едно вземане като подлежащо на принудително изпълнение се извлича от акта, с който това изискуемо и ликвидно вземане е установено, а не от фазата, в която се намира изпълнителният процес и в частност предприети ли са действия по принудително събиране или не. Уточнено е, че изпълнителните основания за предприемане на принудително изпълнение на публични вземания са посочени в чл. 209, ал. 2 от ДОПК и сред тях са наказателните постановления, за които е предвидено да са влезли в сила, а не да е изтекъл срокът за доброволното им плащане. Тъй като в ЗАНН и ДОПК не е предвиден срок за доброволно плащане на влезли в сила наказателни постановления, е формирано заключение, че задължението за плащането на имуществените санкции за нарушителя възниква с влизането в сила на наказателните постановления. Допълнено е, че в случаите, в които в материалните закони не е предвиден срок за доброволно плащане, стартирането на процедурите за принудително събиране не е обвързано с изтичането на срока за доброволно плащане по материалните закони, след като такъв срок не е предвиден.

С оглед неизпълнението на изискванията на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, ревизиращият екип е счел, че дружеството не е имало право на облекчен режим, предвиден с чл. 2, ал. 3 от *Наредбата за елементите на*

възнагражденията и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски, а именно да не се изчисляват и внасят осигурителни вноски върху средствата, предоставяни под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително за лицата, работещи по договор за управление и контрол. С оглед приложимите към случая разпоредби на КСО и ЗЗО, с РД е направено предложение върху стойността на предоставените ваучери, като доходът на всяко осигурено лице е ограничен до максималния месечен осигурителен доход съгласно *Закона за бюджета на ДОО* за 2013 г. и 2014 г., за периодите м. 01.2013 г., м. 02.2013 г. и от м. 08.2013 г. до м. 12.2014 г. да бъдат начислени вноски за фонд ДОО - 557 145,47 лв., вноски за ДЗПО в УПФ -196 435,24 лв. и вноски за здравно осигуряване -338 687,95 лв., ведно със съответните лихви. Същите изводи са изложени и в оспорения пред настоящата съдебна инстанция Ревизионен акт, в частта в която е потвърден с решението на директора на ОДОП-С..

По отношение на твърденията на ревизиращия екип за наличие на публични задължения на жалбоподателя за месечните периоди януари 2013 г., февруари 2013 г. и август 2013 г. - декември 2014 г., отразени в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД по делото е установено следното:

Твърдяните публични задължения произтичат от наказателни постановления, а не представляват декларираните от БТК ЕАД данъчни задължения или задължения по ревизионни актове. Между страните е безспорно, че БТК ЕАД е заплащала в срок всички свои данъчни и осигурителни задължения, произтичащи от декларации, подадени от БТК, или от ревизионни актове. Това обстоятелство се установява също от представените 21 броя удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК, потвърждаващи, че БТК не е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към съответните дати в месеците, включени в ревизирания период. Въпросните удостоверения са представени и приети от съда като доказателства в съдебното заседание на 18.06.2019г.

Между страните по делото е безспорно, че спорните задължения, посочени в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД, не са били отразени в данъчната сметка на БТК през ревизирания период, а много по-късно. Това обстоятелство се доказва от констатациите на РД (ст. 31 - стр. 32 от РД), в които се посочва, че тъй като наказателните постановления са били изпратени за събиране от публичния изпълнител по-късно, те не са били известни на НАП в периодите, в които са издадени гореспоменатите 21 броя удостоверения за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

В хода на съдебното производство е допуснато до изслушване и прието заключение на съдебно –счетоводна експертиза. Заключениеето не е оспорено от страните. Съдът го кредитира изцяло, като изготвено обективно и безпристрастно, въз основа на всички писмени доказателства, приети в хода на съдебното производство и при извършен обективен и задълбочен анализ.

От заключението на извършената съдебно-счетоводна експертиза, се

установява следното:

- БТК ЕАД е заплатила и погасила всички твърдяни публични задължения, произтичащи от действително издадени наказателни постановления, включени в таблиците на стр. 11 -стр. 31 от РД. Това обстоятелство е видно от колона 4 на таблиците, изготвени от вещото лице, в което се установяват съответните дати на плащане на всяко твърдяно задължение(стр. 3 - стр. 15 от заключението). Обстоятелството, че въпросните задължения са били платени се установява и от представените и приети като доказателства платежни документи и документи за извършени прихващания, в съдебното заседание на 18.06.2020г. (том 2 от делото - лист 382- лист 471/

- Плащанията са били извършвани от БТК ЕАД въз основа на документи, издадени от публичния изпълнител, представляващи съобщения за доброволно изпълнение или разпореждания за присъединяване, подробно описани в колона 6 от таблиците на вещото лице. Тези плащания са били извършвани в рамките на няколко дни след получаването на съответния документ, издаден от публичния изпълнител. В тази връзка на стр. 15 от заключението вещото лице посочва, че по правило БТК ЕАД е извършвала плащанията в рамките на някой от близките дни, следващи деня на получаване на информация за наличието на задължения (стр. 15 от заключението).

- БТК ЕАД е била уведомена за наличието на задължения чрез връчване на съответния документ от публичния изпълнител (съобщение за доброволно изпълнение или разпореждане за присъединяване), като във всички случаи това е било направено в период, следващ датата на предоставянето на ваучерите за храна. Това обстоятелство се установява от съпоставките на датите/периодите на предоставяне на ваучерите за храна, с датите на връчване на съответните документи от публичния изпълнител, посочени в колона 7 от таблиците на вещото лице. Както се вижда от въпросните таблици, уведомяването за наличие на задълженията по наказателните постановления е било направено значително след предоставянето на ваучерите за храна, като в редица случаи това уведомяване е в следващи години. При това, към момента на предоставяне на ваучерите за храна, БТК ЕАД не е била уведомена за наличието на задълженията по наказателните постановления / няма представени писмени доказателства за тези факти/.

Следователно, приетото и неоспорено заключение на вещото лице установява, че БТК ЕАД е извършвала плащанията в кратък период от време след узнаване за задължението, като липсват данни и доказателства дружеството да е било уведомено за въпросните задължения преди или към съответните дати на предоставяне на ваучерите. Такива доказателства не са ангажирани от ответника по делото, нито в административното производство, нито в хода на съдебното производство.

В РА и РД са наведени твърдения, а и от решаващия орган, че БТК ЕАД е уведомена преди изпращане на покана за доброволно изпълнение от

публичния изпълнител, за задълженията по наказателните постановления, чрез покани от КРС, КЗП и ДНСК. По делото не са представени доказателства в този смисъл. Не са приложени и спорните наказателни постановления с изключение на едно наказателно постановление, издадено от ДНСК), нито доказателства за надлежното им връчване на БТК ЕАД. Не са представени и никакви покани по чл. 182 от ДОПК за плащане на задълженията, нито никакви други покани, нито са ангажирани доказателства за надлежното връчване на подобни покани по реда и на адреса, предвиден в ДОПК или по реда на ЗАНН. При това, от доказателствата по делото се установява, че БТК ЕАД е била уведомена за първи път за наличието на задължения по наказателните постановления от актовете на публичния изпълнител, описани в колона 6 от заключението на вещото лице, които са били връчени на датите, отразени в колона 7 от същото заключение, а също и че това уведомяване е било извършено след датите на предоставяне на ваучерите. Незабавно след това уведомяване БТК ЕАД е заплатила съответните суми.

По отношение на размера на установените с оспорения РА публични задължения по делото е установено следното:

От разпита на вещото лице К. в съдебното заседание на 18.06.2020 г. и от прегледа на таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД се установява, че едни и същи наказателни постановления (наказателни постановления № К-0028218 от 03.04.2014 г. и № В-0026729 от 14.04.2014 г.) са посочвани по два пъти в редица месечни таблици на задълженията, като сумите по тях са били дублирани. Така първото посочено по-горе наказателно постановление е дублирано посочено във всички месечни таблици за периода април 2014 г. - декември 2014 г., а второто - в таблиците за задълженията за периодите август 2014 г. - декември 2014 г. Поради дублираното посочване на едни и същи задължения по два пъти, сумите на твърдяните задължения в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД са очевидно неправилно изчислени и завишени.

От приетото като доказателство писмо изх. № Ц-00-1919 от 03.07.2020г. подписано от гл.юрисконсулт в КЗП, и от прегледа на таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД се установява, че в същите таблици са посочени задължения по наказателно постановление с № К-032162 от 17.12.2013 г., издадено от КЗП, каквото наказателно постановление никога не е било издавано от въпросния орган и не съществува. Задължението по това наказателно постановление е посочено във всички месечни таблици за месеците август 2014 г. - декември 2014 г. Това обстоятелство е отразено и в заключението на вещото лице, като вещото лице е отбелязало в месечните си таблици, че няма такова наказателно постановление.

Предвид на горното, твърдяните публични задължения, отразени в РД и РА не съответстват по размер на събраните по делото доказателства.

Във връзка с извършена предходна ревизия на БТК ЕАД за същия данъчен период и за същите ваучери за храна, но за данък върху социалните разходи по чл. 209 от ЗКПО, по делото е установено следното:

На БТК ЕАД е извършена ревизия за данък върху социалните разходи, предоставени в натура, за периода 01.01.2010 г. - 31.12.2013 г., включваща в обхвата си и периодите януари и февруари 2013 г., и от август до декември 2013 г., които са предмет и на настоящата ревизия. За резултатите от тази ревизия е бил издаден Ревизионен доклад № Р-29002914002270-092-001 от 30.11.2015 г. (представен като Приложение № 1 към възраженията по РД). Въз основа на същия ревизионен доклад е бил съставен Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001/22.12.2015 г., издаден от Териториална дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители“ (представен като Приложение № 2 към възраженията по РД. От цитирания РА е видно, че по отношение на същите ваучери за храна, предоставени в същите данъчни периоди, е било прието, че БТК ЕАД отговаря на всички условия по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО за ползване на освобождаването от данък върху социалните разходи включително на условието да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

Относно твърденията на жалбоподателя, свързани с обстоятелството, че БТК ЕАД е имала значителни по размер насрещни вземания, произтичащи от недължимо събрани или внесени суми, включително от същите вискатели –КРС, КЗП и ДНСК, по делото е установено следното: От заключението на вещото лице К., ведно с допълненията и уточненията в съдебното заседание на 18.06.2020 г., се установява, че към всяка съответна дата на предоставяне на ваучери БТК ЕАД е имала много значителни по размер насрещни вземания, далеч превишаващи по размер твърдяните задължения по наказателни постановления. Това обстоятелство се установява от отговора на втория въпрос в заключението на вещото лице, и в частност от таблицата на стр. 39 от заключението. Естеството и вида на насрещните вземания на БТК ЕАД се установява както от заключението на вещото лице, така и от представените писмени доказателства, както следва:

В колона 5 от таблицата на стр. 39 от заключението, вещото лице посочва, че БТК е имала вземания, произтичащи от недължимо събрани лихви по наказателни постановления, издадени от същите вискатели (КЗП, КРС и ДНСК), в размерите към всяка дата на предоставяне на ваучери, посочени от вещото лице. Тези суми са били събрани без никакво изпълнително основание, т.е., при начална липса на основание за събирането им, което обстоятелство се установява от *съдебно решение № 6148 от 16.10.2015 г. по адм.дело № 6242/2015 г. по описа на АССГ, I отделение, 43 състав*. Същото решение е представено като доказателство по делото и е влязло в сила. Това обстоятелство също така е безспорно, предвид на констатациите на А. № П-29002915224675-004-001 от 05.01.2016 г., представен като доказателство по делото. От съпоставката на твърдяните публични задължения по наказателни постановления с насрещните вземания на БТК ЕАД, произтичащи от недължимо събрани лихви, е видно че през всички ревизирани периоди, с изключение на януари и февруари 2013г., насрещните

вземания на БТК ЕАД, дори и само за възстановяването на тези недължимо платени лихви към същите взискатели, са превишавали значително твърдяните публични задължения по наказателни постановления.

В колона 6 от таблицата на стр. 39 от заключението, вещото лице посочва, че през всички месеци, включени в ревизирия период и към всяка дата на предоставяне на ваучери, БТК ЕАД е имала насрещно вземане от органите по приходите за възстановяване на суми, платени въз основа на констатации на ревизионен акт, обявен за нищожен, с общ размер на вземането от 368 501.15 лева. Тези суми също са били платени при начална липса на основание за плащането им, тъй като нищожните актове не пораждат никакви правни последици и не са годно изпълнително основание. Обстоятелствата, свързани с нищожността на ревизионния акт са установени чрез писмени доказателства, а именно представените заверени копия от *решение № 7270 от 22.11.2013 г., постановено по адм. д.№ 10663 по описа за 2012 г. на АССГ, 11-ти състав* (л. 190 - л. 193 от административната преписка с което е обявена нищожността, *решение № 15282 от 16.12.2014 г., постановено по адм. дело № 3736/2014 на ВАС, Осмо отделение, с което е оставено в сила първоинстанционното решение, и А. № П-29002915038302-004-001 от 11.03.2015 г.* (представен като доказателство в съдебното заседание на 27.02.2020 г. Както се вижда от споменатите доказателства недължимо платената сума въз основа на нищожни констатации на ревизионен акт, подлежаща на възстановяване през всички месеци от ревизирия период, далеч надхвърля твърдяните в РА публични задължения за имуществени санкции.

В колони 7 и 8 от таблицата на стр. 39 от заключението на вещото лице са посочени недължимо платени от БТК ЕАД суми по два други ревизионни акта, отменени като незаконосъобразни с влезли в сила съдебни решения. Обстоятелството, че въпросните суми са били недължимо платени от БТК ЕАД въз основа на ревизионни актове, отменени от съда, са безспорни между страните. Тези обстоятелства се установяват и от приетите като доказателства в съдебното заседание на 27.02.2020 г. три А., а именно - А. № П-29002916025772-004-001 от 12.03.2016 г., А. № П-29002916097741-004-001 от 28.06.2016 г. и А. № П-29002918048497-004-001 от 05.04.2018 г., Тези суми също много значително превишават твърдяните публични задължения.

Следователно, от събраните по делото доказателства се установява по несъмнен начин, че през всички месеци от ревизирия период БТК ЕАД е имала много големи по размер насрещни вземания, превишаващи твърдяните публични задължения, които са обобщени по размер в колона 8 от таблицата на стр. 39 от заключението на вещото лице. Част от тези вземания са били вземания от същите публични взискатели (колона 5 от таблицата на стр. 39 от заключението) и/или са били събрани или платени без да е било налице никакво годно изпълнително основание (сумите в колона 5 и колона 6 от

таблицата на стр. 39 от заключението на вещото лице). Следователно, доказателствата по делото сочат, че органите по приходите или съответните публични взискатели са могли да извършат прихващане на установените с оспорения РА публични задължения с изискуеми и насрещни вземания на БТК ЕАД, като така погасят изцяло установените в настоящия РА публични задължения на БТК.

От правна страна:

Безспорно е по настоящото производство, че жалбоподателят е предоставял на служителите си ваучери за храна, отчетени като разходи за социални придобивки, при условията на 204, т. 2, б. „б" от ЗКПО и чл. 293 от *Кодекса на труда /КТ/*.

Дефиницията на „социални разходи" се съдържа в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, според която „социални разходи, предоставени в натура" са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от КТ и предоставени по реда и начина, определени в чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители, и за лицата, наети по договор за управление и контрол.

Съгласно §1, т. 36 от ДР на ЗКПО, ваучерите за храна са вид книжа за замяна, предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително тези по договор за управление и контрол, които се използват като разплащателно средство в заведения за хранене или обекти за търговия с храни, съгласно сключен договор за обслужване с оператор. Задължението за внасяне на осигурителни вноски върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи, и основанията за възникването му са нормативно установени в чл. 6, ал. 11 от КСО. Правната уредба е детайлизирана в *Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски*. На основание чл. 2, ал. 3 от Наредбата, осигурителни вноски не се начисляват и внасят върху средствата, предоставени под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително на лицата, работещи по договори за управление, при условията на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО. Разпоредбата на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО дава възможност на данъчно задължените лица /ДЗЛ/ да не облагат с данък върху разходите, извършените от тях социални разходи по чл. 204, т. 2, б. „б" от ЗКПО в размер до 60,00 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато едновременно са изпълнени условията от т. 1 до т. 3 на същата алинея.

Текстът на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО поставя като изискване данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите. В тази връзка следва да бъде отговорено на въпросите кои задължения имат публичен характер и кога публичните задължения подлежат на принудително изпълнение. Обхватът на публичните задължения/вземания е регламентиран в чл. 162, ал. 2 от ДОПК и сред тях са вземанията по влезли в сила наказателни постановления. В чл. 209, ал. 2 от ДОПК е посочено, че принудително изпълнение се предприема въз

основа на влязло в сила наказателно постановление.

Това е и основният спорен въпрос по делото, дали към съответните дати/периоди на предоставяне на ваучери за храна на служителите, БТК ЕАД е имала „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“ по смисъла на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО? В частност, дали задълженията за имуществени санкции по наказателните постановления, описани в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД, са представлявали „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“ към съответните дати, на които са предоставяни ваучери за храна.

В процесния случай, в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че през ревизираните периоди БТК ЕАД е имало подлежащи на принудително изпълнение задължения, произтичащи от влезли в сила НП. Този извод е направил и решаващият орган, като се е обосновал по следния начин: Нормата на чл. 182 от ДОПК предвижда, че ако задължението не бъде платено в срок, преди да бъдат предприети действия по принудителното му събиране, органът, установил вземането, изпраща покана до длъжника да плати задължението в 7-дневен срок. Това според решаващия орган не означава, че преди изпращане на поканата задължението няма характеристика на „подлежащо на принудително изпълнение“. Напротив, покана по чл. 182 от ДОПК се изпраща само за неплатените в сроковете за доброволно плащане задължения. Формулирал е извод, че изпращането на покана за доброволно плащане е формална предпоставка, за да се пристъпи към принудително събиране на дадено публично вземане, но наличието или липсата на такава не прави дадено задължение неподлежащо на принудително събиране. Аргумент в тази насока може да се черпи и от текста на чл. 209 от ДОПК. Според разпоредбата на чл. 209, ал. 1 от ДОПК, принудително изпълнение на публични вземания се допуска въз основа на предвидения в съответния закон акт за установяване на вземането. В т. 5 от същата влязлото в сила наказателно постановление е регламентирано като изпълнително основание, при наличието на което може да бъде предприето принудително изпълнение. Видно от текста на самата норма, единственото изискване е да е налице влязло в сила наказателно постановление. Въпреки че законът не предвижда срок за доброволно изпълнение на определената имуществена санкция, то според органите по приходите следва да се приложи разпоредбата на чл. 85 от ЗЗД. След като в материалните закони, въз основа на които компетентните органи - КРС, ДНСК и КЗП са наложили имуществени санкции, не е предвиден срок за доброволно плащане, то с оглед изложеното, задължението за плащане на имуществените санкции за нарушителя възниква с влизането в сила на наказателните постановления.

След като от ревизиращия екип и решаващият орган твърдят, че БТК ЕАД е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, произтичащи от основанията и в размера по цитираните таблици в РД и РА, то тяхна е тежестта да докажат наличието на такива задължения, тяхното

основание и размер, както и обстоятелството, че всяко такова задължение е станало „подлежащо на принудително изпълнение“ на конкретна дата, предшестваща или съпадаща с датата, на която са били предоставени ваучери за храна. Тази тежест на доказване следва от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от ДОПК, според която административният орган следва да установи основанията за издаване на административния акт. В конкретния случай органите по приходите следва да докажат, че такива задължения са възникнали, да посочат техният точен размер към всяка дата на предоставяне на ваучери за храна, както и че за тези задължения е бил изтекъл законоустановения срок за доброволното им плащане към датата на предоставяне на ваучерите за храна.

Според настоящия съдебен състав, органите по приходите не са доказали по безспорен начин, че БТК ЕАД е имала „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“ към съответните дати на предоставяне на ваучери за храна. На първо място, не е доказан размерът на твърдяните от органите по приходите задължения, към всяка дата на предоставяне на ваучери са допуснати значителни неточности, като дублирано въвеждане на едни и същи задължения по едни и същи наказателни постановления и включване на суми по наказателно постановление, което изобщо не е издавано и несъществува /това вече бе посочено в настоящото решение./ Недоказани са и твърденията на органите по приходите, че БТК ЕАД е била уведомена за въпросните задължения от органите, издали наказателните постановления, чрез покани за доброволно изпълнение, връчени преди датите на предоставяне на ваучерите, и изтичането на съответния законоустановен срок за плащане на задълженията не са подкрепени с доказателства. По делото не са представени покани за доброволно изпълнение, нито доказателства за надлежното им връчване на БТК, като не са налице и никакви фактически твърдения, на коя дата, на кое място и евентуално на кое лице подобни покани са били връчени.

Недоказани са и обстоятелствата, че БТК ЕАД е знаела за възникването и изискуемостта на твърдяните публични задължения на дати, предшестващи датите на предоставяне на ваучерите, чрез записите по данъчната сметка или по друг, предвиден от закона начин.

В конкретния случай, не е спорно, че твърдяните задължения, отразени в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от РД, произтичат именно от наказателни постановления. Същите не са били отразявани в данъчно-осигурителната сметка на БТК ЕАД при издаването на наказателните постановления или при тяхното влизане в сила, а едва при образуване на изпълнително производство по събирането им от публичния изпълнител. Въпросните задължения не са били отразени в тази сметка преди или към датите на предоставяне на ваучерите, а по-късно, съобразно признанията в тази насока в констатациите на РД, описани в т. А по-горе. Предвид на това и органите по приходите са издали 21 броя удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК, касаещи ревизирия период,

с което са потвърдили, че БТК не е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датата на предоставянето на ваучерите за храна.

За да се счита едно задължение за имуществена санкция за „подлежащо на принудително изпълнение“, е необходимо лицето да е узнало на конкретна дата за това задължение, както и да е узнало неговото основание и размер, било чрез надлежно връчване на покана от публичния изпълнител, било чрез вписване на задължението в данъчната сметка, а също и да е изтекъл и законоустановеният срок за плащане на задължението, считано от въпросната дата на узнаване. Всички тези факти трябва да са настъпили преди или най-късно на датата на предоставяне на ваучерите за храна, тъй като именно тази дата е релевантна за спазването на условията по чл. 209 от ЗКПО. В този смисъл е и практиката на Върховния административен съд по подобни случаи - Решение № 2639 от 21.02.2019 г. по адм. д. № 11893/2018 г. на Осмо отделение и Решение № 3158 от 27.02.2020 г. по адм. д. № 8921/2020г. на Осмо отделение.

От доказателствата по делото следва изводът, че към съответните дати на предоставяне на ваучерите, БТК ЕАД не е била уведомена за задълженията нито чрез покани, нито чрез вписването им в данъчната сметка, и не е бил изтекъл законоустановения срок за плащане на задълженията. Следователно, в светлината на описаната практика на ВАС доказателствата по делото не установяват, че БТК ЕАД е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

Основен въпрос, по отношение на който следва да бъде даден отговор в настоящото производство е въпросът за тълкуването на понятието „подлежащо на принудително изпълнение публично задължение“, в контекста на задължение за имуществена санкция, наложена с наказателно постановление. Трябва да се изясни от кой момент и при какви предпоставки едно публично задължение, произтичащо от наложена с наказателно постановление имуществена санкция, става подлежащо на принудително изпълнение.

Разпоредбата на чл. 220, ал. 1 от ДОПК (в приложимата за ревизирия период редакция) определя при какви условия и от кой момент най-рано изобщо е възможно да се предприеме принудително изпълнение. Тази разпоредба посочва при какви предпоставки може да се образува изпълнително дело и съответно - да се пристъпи към принудително изпълнение. Съгласно цитираната норма, „когато публичното вземане не бъде платено в срок, изпълнителното основание се изпраща на публичния изпълнител в компетентната териториална дирекция за образуване на изпълнително производство“. Следователно, според разпоредбата на чл. 220, ал. 1 от ДОПК, подлежащо на принудително изпълнение публично задължение е налице при наличието на две кумулативни предпоставки, както следва:

-Да е налице изпълнително основание по смисъла на чл. 209, ал. 2 от ДОПК, в случая, предвид на твърденията в РА - влязло в сила наказателно постановление по чл. 209, ал. 2, т. 5 от ДОПК;

- Да е изтекъл законоустановеният срок за плащането на публичното задължение, без да е постъпило плащане в този срок.

За да може изобщо да се предприеме законосъобразно принудително изпълнение, минимално необходимите предпоставки са следните: първо, публичното вземане да е установено по основание и размер с валидно изпълнително основание по чл. 209 от ДОПК; и второ - то да е изискуемо, т.е., за него следва да е изтекъл установеният в закона

срок за плащането му съгласно изискването на чл. 220, ал. 1 от ДОПК.

Следователно, за да се твърди, че БТК ЕАД е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения през ревизираните периоди, то и двете предпоставки по-горе следва да са били налице към всяка съответна дата на предоставяне на ваучери за храна. В случая, съдът констатира, че тези предпоставки не са налице, по следните съображения.

Към съответните дати, на които са били предоставени ваучерите за храна, не е бил изтекъл срокът за плащане на имуществени санкции по наказателните постановления, съобразно предвиденото в Раздел IX - Изпълнение на наказателните постановления и решения на съда, на ЗАНН.

Тъй като според разпоредбата на чл. 220, ал. 1 от ДОПК и цитираната практика на ВАС задължението става изискуемо при изтичане на срока за плащането му, то от съществено значение е да се изясни, кога започва да тече и кога изтича срокът за плащане на задължение за имуществена санкция, произтичащо от наказателно постановление. Публичните задължения, и особено тези, отнасящи се до административно-наказателна отговорност и имащи санкционен характер, следва да бъдат уредени в закона, относно всички техни елементи, включително и сроковете за плащането на имуществените санкции (в този смисъл е *Тълкувателно решение № 3 от 6.06.2008 г. на ВАС по т. д. № 2/2008 г., ОСК, Решение № 3 от 9.11.1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 2/96 г. и др.*). Изискването за законоустановеност на санкциите е и основен принцип на правото на ЕС. Така според множество решения на Съда на Европейския съюз, правните норми, с които се установяват финансови задължения и санкции следва да бъдат ясни, така че да позволяват на лицето да разбере задълженията си и да ги изпълни. Това несъмнено се отнася и до сроковете, в които лицето следва да плати наложена имуществена санкция, предвидена във влязло в сила наказателно постановление, преди към него да бъде приложена принуда за събирането ѝ.

Съгласно разпоредбата на чл. 74 от ЗАНН „в тридневен срок от влизане в сила на наказателното постановление административнонаказващият орган, съответно съдът, предприема действие за привеждането му в изпълнение”.

Според разпоредбата на чл. 79, ал. 1 от ЗАНН „наказателните постановления и решения на съда, с които са наложени глоби или са присъдени парични обезщетения в полза на държавата, се изпълняват по реда за събиране на държавните вземания”. Според ал. 2 на същата разпоредба „наказателните постановления и решения на съда, с които са присъдени парични обезщетения в

полза на държавни предприятия, кооперации или други обществени организации или на граждани, се изпълняват по реда, предвиден в Гражданския процесуален кодекс". Съгласно Тълкувателно решение № 3 от 3.07.2014 г. на ВАС по т. д. № 5/2013 г., ОСК, правилата за глобите не се прилагат по аналогия за имуществените санкции, които представляват различно по естеството си вземане от глобите. ЗАНН не регламентира общ законен срок за плащането на имуществени санкции по наказателни постановления, нито урежда процесуален ред за изпълнението на влезли в сила наказателни постановления, с които са наложени имуществени санкции. Единствената разпоредба, която има отношение към изпълнението на наказателни постановления за наложени имуществени санкции, е тази на чл. 74 от ЗАНН, но въпросната норма предписва определено активно поведение на административния орган - да приведе в изпълнение наказателното постановление в тридневен срок, а не регламентира някакъв законоустановен срок за плащане на санкцията от санкционираното юридическо лице. Следователно, при липсата на законоустановен срок за плащането на имуществени санкции, не би могло да се приеме, че те не са били платени в срок, съобразно предвиденото в чл. 220, ал. 1 от ДОПК. Още повече, привеждането в изпълнение на наказателното постановление предполага активно поведение на административния орган съобразно предвиденото в чл. 74 от ЗАНН, като след привеждането в изпълнение на наказателното постановление, този орган би следвало да предостави на лицето достатъчен и пропорционален срок, в който това лице да ангажира финансови ресурси за заплащането на санкциите.

Единствените срокове, които се съдържат в ДОПК, са срокът по чл. 182, ал. 1 от ДОПК (сега отменен) и този по чл. 221, ал. 1 от ДОПК (в приложимата за ревизирия период редакция). Според първата разпоредба *„ако задължението не бъде изпълнено в законоустановения срок, преди да бъдат предприети действия за принудителното му събиране, органът, установил вземането, изпраща покана до длъжника да плати задължението си в 7-дневен срок“*. Видно от текста ѝ, тази разпоредба предполага изтичането на предходен законоустановен срок за плащане, само след изтичането на който могат да се предприемат мерки по изпращане на покана за доброволно изпълнение. В горепосочения смисъл е и разпоредбата на чл. 221, ал. 1 от ДОПК, която допуска принудително изпълнение да започне, само ако задължението не е платено в законоустановения срок за плащането му и в срока по чл. 182 от ДОПК.

Следователно, от правната регламентация на предпоставките за започване на принудително изпълнение следва извод, че за да стане изискуемо едно публично задължение, трябва да е изтекъл законоустановен срок за плащането му. Предвид на принципите на правна сигурност и пропорционалност, този срок следва да бъде ясен, недвусмислен и пропорционален, така че да даде възможност на задълженото лице да узнае за необходимостта от плащането и да ангажира ресурсите за това. Както се признава в РА, за задълженията,

произтичащи от наказателните постановления, посочени в РА, такъв срок не е установен нито в съответните специални закони, нито в ЗАНН, нито в ДОПК. Тъй като административно-наказателната отговорност не може да се обосновава по аналогия, такъв срок не може да се въвежда по тълкувателен път, нито да се прилагат срокове от разпоредби на гражданското право по аналогия. Предвид това, съдът намира за неоснователни твърденията на ревизиращия екип, според които, за да е налице „*подлежащо на принудително изпълнение публично задължение*“ е достатъчно само да е налице изпълнително основание, без да е нужно да е изтекъл срокът за плащането му, не съответстват на разпоредбата на чл. 220 от ДОПК. Решаващият орган е приел, че следва да бъдат приложени по аналогия правилата за плащане на гражданско-правните/облигационни вземания по ЗЗД, въз основа на разпоредбата на § 2 от ДР на ДОПК. Според § 2 от ДР на ДОПК „*за неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс*“. Както се вижда от тази разпоредба, същата препраща към Гражданския процесуален кодекс само относно процесуални въпроси, които не са уредени в ДОПК или АПК. Тя, обаче, по никакъв начин не препраща към материално-правни правила на ЗЗД, нито предвижда, че относно сроковете за изпълнение на публични задължения се прилагат правилата на ЗЗД.

Не съответстват на закона и доводите на решаващия орган, че липсата на срок за плащане на имуществени санкции по наказателни постановления произтича от характера на санкцията като вид административна принуда. Точно защото тези санкции имат наказателно-административен характер за тях с особена строгост се прилагат правилата за законоустановеност на задълженията, предвидени в чл. 46 от ЗНА и принципите за предвидимост и пропорционалност.

В случая, от доказателствата по делото се установява, че БТК ЕАД е платила сумите по наказателните постановления незабавно след като е узнала за тях чрез съобщение, разпореждане или друг акт на публичния изпълнител. Моментът на узнаването е установен, и този момент е след съответните месечни дати на предоставяне на ваучери.

С оспорения РА са установени задължения за ДОО, ДЗПО и здравно осигуряване. Съгласно разпоредбата на чл. 2, ал. 3 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски („Наредбата“) „*осигурителни вноски не се изчисляват и внасят върху средствата, предоставени под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително на лицата, работещи по договори за управление, при условията на чл. 209. ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане*“. Нормата е препращаща към текста на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО за определянето на това, дали върху стойността на ваучерите за храна се начисляват осигурителни вноски. Следователно, спазването на условията по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, при които не са налице основания за начисляване на данък върху

разходите, представлява и единствената преюдициална предпоставка за освобождаване от осигурителни вноски на разходите за ваучерите за храна.

Съдът не споделя и изводите на решаващия орган, във връзка с издадения РА №Р-29002914002270-091-001 от 22.12.2015 г., връчен на жалбоподателя на 23.12.2015 г. и влязъл в законна сила в тази си част на 07.01.2016 г., с който не са установени задължения за данък върху социалните разходи, поради неизпълнение на разпоредбата на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО и който акт, не представлява самостоятелно основание за отмяна на процесния РА в частта на направеното предложение за определяне на задължения за 2013 г. Това е така, според решаващия орган, тъй като всяко ревизионно производство е самостоятелно и завършва с отделен индивидуален административен акт. Фактът, че в предходната ревизия не са установени обстоятелства, които да компрометират добросъвестността на данъчно-задълженото лице, ползвало процесното данъчно облекчение, не налага извода, че тези констатации са валидни и относими към настоящото производство, в което според решаващия орган са налице безспорни доказателства, че към датите на предоставяне на ваучерите за храна дружеството е имало задължения, подлежащи на принудително изпълнение.

От констатациите на цитирания ревизионен акт е видно, че по отношение на същите разходи за ваучери за храна, за същите ревизирани месечни периоди, е било прието, че въпросните разходи отговарят на всички условия по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, поради което могат да се ползват от освобождаването от облагане с данък върху разходите, предвидено в същата разпоредба. Тези констатации също така установяват, че БТК ЕАД не е имала подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датите на предоставянето на ваучери, в горепосочените месечни периоди.

Следователно, спазването на условията по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, от страна на БТК ЕАД, е било предмет на ревизия, завършила с Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001 / 22.12.2015 г. При тази ревизия вече е било установено, че всички условия по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО са били налице към всяка съответна дата, на която са предоставяни ваучери за храна на персонала през 2013 г.

БТК ЕАД и органите по приходите са били страни в производството по издаването на влезлия в сила Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001 / 22.12.2015 г. Със същия акт е установено по задължителен за органите по приходите начин преюдициално обстоятелство по отношение на настоящата ревизия, а именно - че към съответните дати на предоставяне на ваучери през 2013 г. са били спазени условията по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО. При това, поради препращащия характер на разпоредбата на чл. 2, ал. 3 от Наредбата към чл. 209, ал. 1 от ЗКПО така установеното преюдициално обстоятелство е следвало да бъде взето предвид за периодите от 2013 г., за които в настоящия РА са установени задължения.

Наред с това, констатациите на Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001

/22.12.2015г. несъмнено установяват, че при направена ревизия при същите факти, които се визират и в настоящия РА, и за същия ревизиран период (2013 г.), вече е било прието от ревизиращия екип, че дружеството не е имало подлежащи на принудително изпълнение публични задължения. В тази връзка следва да се има предвид обстоятелството, че дружеството е погасило всички задължения по визираните в РА наказателните постановления, като плащането им е било направено в периода 2013 г. - 2014 г., след узнаване за влизането в сила на всяко наказателно постановление и преди издаването на предходния ревизионен акт от 2015 г. Всички тези факти по погасяването на задълженията са настъпили през период, предшестващ издаването на Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001 / 22.12.2015 г. Тези факти са били служебно известни на органите по приходите, тъй като плащанията, направени от БТК, са част от данните по данъчно-осигурителната сметка на дружеството по чл. 87 от ДОПК, и тъй като плащането на сумите е извършено към същата данъчна дирекция, която е издала и настоящия РА.

При едни и същи факти и за един и същи период, във влезлия в сила Ревизионен акт № Р-29002914002270-091-001 / 22.12.2015 г. е прието, че дружеството няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датите, на които то е предоставило ваучери през 2013 г., и че то отговаря на условията по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, а в оспорения в настоящото производство РА се твърди, че жалбоподателят има такива задължения и не отговаря на тези условия. При това, тези изводи на решаващия орган и на органите по приходите противоречат на принципа на предвидимост и правна сигурност в двете ревизионни производства на едни и същи факти да бъдат придавани различни правни последици за целите на една и съща правна норма.

Относно твърденията на жалбоподателя, че за всички ревизирани периоди от август 2013 г. до декември 2014 г. БТК ЕАД е имало суми по насрещни вземания, произтичащи от недължимо събрани лихви, които са били значително по-големи от подлежащите на принудително събиране публични задължения към всяка съответна дата на предоставяне на ваучери, с които е можело да се прихванат задълженията за имуществени санкции по влезлите в сила НП, решаващия орган е приел въз основа на становище с изх. №26-Б-208 от 18.10.2018 г. на изпълнителния директор на НАП и становище с изх. №24-35-12/10.06.2016 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, че компенсаторният ефект на прихващането е настъпил впоследствие спрямо ревизирания период. Обосновал е този извод, с обстоятелството, че доколкото искането за възстановяване на сумата от 85 697, 99 лв. е от 19.02.2015 г., то следва, че същото е изпълняемо от тази дата, а изискуемо от 19.03.2015 г. – т.е. двете дати са последващи периодите, които са в обхвата на настоящата ревизия. Незаконосъобразни са изводите на решаващия орган, че не са налице предпоставките за извършване на прихващане на установените с оспорения РА задължения с вземания на жалбоподателя.

Несъмнено е от констатациите на РА, че по отношение на жалбоподателя не са

установени допълнителни задължения за периодите март 2013 г. - юли 2013 г., тъй като през тези периоди дружеството е имало надвнесен корпоративен подоходен данък от 423 395.94 лева по годишната си данъчна декларация по ЗКПО за 2012 г. Според констатациите на РД тази сума е била възстановена на БТК ЕАД на 15.08.2013 г. с А. №1303567/15.08.2013 г. За всички месечни периоди, обаче през които вземането за този надвнесен данък е съществувало, в РД и РА е прието, че БТК ЕАД не е имала подлежащи на принудително изпълнение задължения, тъй като вземането за надвнесен корпоративен подоходен данък за 2012 г. е съществувало и е могло да бъде извършено прихващане преди или към съответните дати на предоставяне на ваучерите за храна.

Още с възраженията си по РД, БТК ЕАД е посочило, че извън горното вземане за надвнесен корпоративен подоходен данък, то е имало и други насрещни вземания, които, разгледани поотделно и/или като обща сума, са превишавали установените с РА публични задължения. С тези насрещни вземания също е могло да бъде извършено прихващане, доколкото те са били съществуващи и изискуеми вземания на лицето към съответните дати на предоставяне на ваучери за храна. При това, още в ревизионното производство органите по приходите е следвало, в съответствие с принципите на обективност и добросъвестност, да изяснят всички факти и обстоятелства, включително и тези, свързани с насрещни вземания, с които е могло да бъде извършено прихващане (в този смисъл е практиката на ВАС, Решение №4148 от 13.04.2020 г. по адм. дело №9968/2019 г. на ВАС, Осмо отделение, постановено по подобен случай].

Както беше описано вече в настоящото решение и от посочените писмени доказателства се установява, че БТК ЕАД е имала определени вземания, превишаващи значително размера на установените с оспорения РА публични задължения, които несъмнено са били съществуващи и изискуеми към всяка дата на предоставяне на ваучери за храна, съобразно установеното от вещото лице в таблицата на стр. 39 от заключението. Тези вземания са били както следва:

- към всяка дата на предоставяне на ваучери БТК ЕАД е имала вземания, произтичащи от недължимо събрани лихви по наказателни постановления, издадени от същите взискатели (КЗП, КРС и ДНСК), в размерите, посочени от вещото лице в колона 5 от таблицата на стр. 39 от заключението. Тези суми са били събрани без да е било налице никакво изпълнително основание (при начална липса на изпълнително основание), което обстоятелство се установява от представеното влязло в сила съдебно решение № 6148 от 16.10.2015 г. по адм. дело № 6242/2015 г. по описа на АССГ, I отделение, 43 състав. Като събрани без никакво изпълнително основание, въпросните суми са подлежали на възстановяване незабавно, още от датата на събирането им, при което са представлявали изискуемо вземане на БТК ЕАД. През всички месечни периоди, с изключение на януари и февруари 2013г., тези насрещни вземания на БТК

ЕАД, са превишавали значително твърдяните публични задължения по наказателни постановления посочени в таблиците на стр. 11 - стр. 31 от ДР, дори и в техния очевидно погрешен и завишен размер, установен в настоящото производство.

- От доказателствата по делото също така се установява, че през всички месеци, включени в ревизирия период и към всяка дата на предоставяне на ваучери, БТК ЕАД е имала насрещно вземане от органите по приходите за възстановяване на суми, платени въз основа на констатации на ревизионен акт, обявен за нищожен, с общ размер на вземането от 368 501.15 лева. Тези суми също са били платени от БТК ЕАД при начална липса на основание за плащането им, тъй като съобразно цитираната в жалбата практика на ВАС нищожните актове не пораждаат никакви правни последици и не представляват годно изпълнително основание. Обстоятелствата по нищожността на констатациите на ревизионния акт, послужил като основание за плащането, са установени чрез съответните влезли в сила съдебни решения (*решение № 7270 от 22.11.2013 г., постановено по адм. д. № 10663 по описа за 2012 г. на АССГ, 11-ти състав и решение № 15282 от 16.12.2014 г., постановено по адм. дело №3736/2014 на ВАС, Осмо отделение*). Това вземане на БТК ЕАД също е било съществуващо и изискуемо още от момента на плащането на въпросната сума. Въпросното вземане също многократно надхвърля определените с РА публични задължения и то във всички месечни периоди.

От изложеното е видно, че въпросните вземания на БТК ЕАД са били в размер, който е превишавал установените с РА публични задължения и с тях, при законосъобразно процедиране на органите по приходите, е могло да бъде извършено прихващане. Това прихващане би проявило действието си от датата, на която най-рано прихващането е могло да бъде извършено (т.е. с обратна сила), и би погасило твърдяните публични задължения. От констатациите в заключението на вещото лице за датите, на които са възникнали вземанията на БТК ЕАД, (стр. 23 - стр. 28) е ясно, че във всички случаи предпоставките за прихващане са били налице преди датите на предоставяне на ваучерите за храна - на тези дати споменатите вземанията на БТК са съществували и са били изискуеми, поради липсата на годно изпълнително основание още в момента на събирането или плащането им. При това, напълно неясно е защо тези вземания не са били взети предвид в констатациите на РА.

От представените писмени доказателства и от заключението на вещото лице К. се установява, че извън цитираните вземания, БТК ЕАД е имала и вземания, произтичащи от недължимо платени суми по два други ревизионни акта (колони 7 и 8 от таблицата на стр. 39 от заключението на вещото лице), отменени като незаконосъобразни с влезли в сила съдебни решения. Тези суми впоследствие са били възстановени на БТК ЕАД с три А., а именно А. № П-29002916025772-004-001 от 12.03.2016 г., А. № П-29002916097741-004-001 от 28.06.2016 г. и А. № П-29002918048497-004-001 от 05.04.2018 г. Тези суми също много значително превишават твърдяните публични задължения. В

практиката на ВАС се приема, че отмяната на индивидуален административен акт заличава с обратна сила породените от него правни последици. В резултат на тази отмяна се счита, че задълженията, разпоредени с отменения акт, никога не са възникнали. Решенията за отмяна на индивидуални административни актове, включително ревизионни актове, имат конститутивно действие, при което съответните задължения, установени с отменения акт, отпадат ретроактивно. В този смисъл са множество решения на ВАС, като *Решение № 2584 от 10.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4020/2014 г.*, *Решение № 7231 от 16.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9621/2014 г.*, *Решение № 14083 от 21.12.2015 г. по адм. дело № 3867/2015 г.* и др. Поради отпадането с обратна сила на основанието за плащане на сумите от БТК ЕАД, тези суми също следва да се считат за недължимо платени още от датата на тяхното внасяне през 2012 г. Фактите на отмяната на въпросните ревизионни актове са били налице в момента на провеждане на настоящото ревизионно производство и е следвало да бъдат взети предвид в него.

Следователно, от събраните по делото доказателства се установява по несъмнен начин, че през всички месеци от ревизионния период БТК ЕАД е имала много големи по размер насрещни вземания, превишаващи твърдяните публични задължения. При това, въпросните вземания са могли да погасят чрез прихващане твърдяните публични задължения за имуществени санкции към всяка дата на предоставяне на ваучери за храна. В съответствие със съдебната практика на ВАС и в съответствие с принципите на обективност и добросъвестност органите по приходите е следвало да изяснят фактите и обстоятелствата на съществуването на насрещни вземания и възможността за прихващане, като приемат, че насрещните вземания са могли да погасят твърдяните задължения. Следователно, обжалваните констатации на РА, в тази им част се явяват неправилни и следва да бъдат отменени.

Крайният извод на настоящата инстанция е, че жалбата е основателна и като такава следва да бъде уважена, а РА, като неправилен и незаконосъобразен, следва да бъде отменен в обжалваната част.

При този изход на спора, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски. В полза на [фирма] следва да бъдат присъдени разноски по представения в настоящото производство списък с разноски, а именно в общ размер на 19 192,80 лева, от които – 1192,80 лева – депозит за вещо лице и 18 000 лева заплатено по банков път адвокатско възнаграждение, за което са представени извлечение от банковата сметка на адвокатското дружество и издадена от същото фактура.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 61-ви състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявана от изпълнителния директор А. И. Д. чрез процесуалния ѝ представител И. Х. З. – служител с юридическо образование, с адрес за кореспонденция–гр.С., [улица], № 115, Ревизионен акт № Р-29002918006624-091-001/14.06.2019г., издаден от Р. Г. С.– орган, възложил ревизията и В. С. В.– ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 1838/31.10.2019г. на Директора на Дирекция“ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, а именно за установени задължения за внасяне общо в размер на 1 654 927,52 лв., в т.ч. вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ - за осигурители по реда на *Кодекса за социално осигуряване* за периодите м. 01.2013 г., м. 02.2013 г. и от м. 08.2013 г. до м. 12.2014 г. общо в размер на 557 145,47лв. и лихви за забава в размер на 286 811,91 лв.; вноски за универсален пенсионен фонд за осигурители за периодите м. 01.2013 г., м. 02.2013 г. и от м. 08.2013 г. до м. 12.2014 г. общо в размер на 196 435,24лв. и лихви за забава в размер на 101 378,50 лв.; вноски за здравно осигуряване - за осигурители по реда на *Закона за здравното осигуряване* за периодите м. 01.2013 г., м. 02.2013 г. и от м. 08.2013 г. до м. 12.2014 г. общо в размер на 338 687,95 лв. и лихви за забава в размер на 174 468,45 лв..

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявана от изпълнителния директор А. И. Д. сумата от 19 192,80 лева / деветнадесет хиляди сто деветдесет и два лева и осемдесет стотинки/ разности по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ:

