

# РЕШЕНИЕ

№ 326

гр. София, 15.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в**  
публично заседание на 15.10.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Деница Митрова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **11902** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по повод на жалба вх. № 3218 от 13.11.2018 г. по описа на Административен съд – София град и вх. № 53 – 04 – 717 от 22.10.2018 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. (ОДОП), подадена от [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от А. И. Д., чрез адв. Т. Т. и адв. С. Й., АД „Й., Р. и съдружници“ срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 091 - 001 от 23.07.2018 г, издаден от Г. С. С., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и С. М. Т., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, поправен с РА за поправка № П – 2900 – 29181 – 38686 – 003 – 001 от 30.07.2018 г., потвърден с решение № 1542 от 08.10.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“.

С жалбата се иска, съдът да постанови решение, с което да отмени оспорените РА и РА за поправка като незаконосъобразени поради допуснати нарушения на материалноправни разпоредби на ЗАНН, ДОПК, КСО и Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски. Излагат се доводи, че констатациите на органите по приходите не се подкрепят от доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство. Инвокират се съображения, че в хода на ревизията не е било взето предвид, че дружеството през ревизирания период е имало значителни по размер вземания, произтичащо от

недължимо платени от него суми за данъци и лихви върху тях, които са му били възстановени от органите по приходите на базата на издадени актове за прихващане и възстановяване. По отношение на установените с РА задължения за осигурителни вноски, оспорващият навежда съображения, че в акта не се съдържат констатации относно това за кои служители са установени въпросните вноски, в какъв размер е бил осигурителният им доход, върху който са начислени осигурителните вноски от БТК, по какъв начин и с каква сума се увеличава този осигурителен доход, каква е дължимата сума за осигурителни вноски за всеки служител и как тя се разпределя между работодателя и служителя. В жалбата са изложени допълнително подробни съображения по съществото на спора. В хода на съдебното производство жалбоподателят редовно призован, се представлява от адв. Т. и адв. Й., които поддържат жалбата и предлага да се уважи. Депозира писмено становище и претендира сторените по делото разноски, за които адв. Т. представя списък. Ответника – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован се представлява от юрк. В., която оспорва жалбата, предлага същата да се отхвърли и претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

Ревизионното производство е образувано с издаване на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 020 - 001 от 19.12.2017 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Г. С. С., началник сектор при ТД ГДО, с която е възложил извършването на ревизия на [фирма]. В нея е посочено, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: ДОО - осигурители от 01.12.2011 г. до 31.12.2012 г., вноски за здравно осигуряване – за осигурители от 01.12.2011 г. до 31.12.2012 г. и Универсален пенсионен фонд за осигурители от 01.12.2011 г. до 31.12.2012 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от С. М. Т., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 20.12.2017 г. по електронен път.

Със заповед за изменение на ЗВР № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 020 - 002 от 13.03.2018 г., Г. С., е удължил срока на ревизията до 20.05.2018 г. ЗИЗВР е връчена на 13.03.2018 г. по електронен път.

В срока по чл. 117 от ДОПК е издаден ревизионен доклад (РД) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 092 - 001 от 31.05.2018 г., с който е направено предложение да бъдат установени задължения общо в размер 794 548,14 лева. РД е връчен на 31.05.2018 г. по електронен път. Срещу него е подадено възражение с вх. № Р - 2900 – 29170 – 08989 – ВЗР – 001 - И от 10.07.2018 г. и са представени допълнителни доказателства.

Издаден е РА № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 091 - 001 от 23.07.2018 г., от Г. С. С., на длъжност началник сектор, възложила ревизията и С. М. Т., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който са установени задължения за довносяне в общ размер на 801872,97 лв., от които главница – 492 283,89 лв. и лихви в размер на 313589, 08 лв.

Срещу РА е подадена жалба с вх. № 26 – Б – 9667 от 03.08.2018 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ (ГДО) и вх. № 23 – 29 – 73 от 07.08.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК е издадено решение № 1542 от 08.10.2018 г. на

директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден.

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

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

Установено е, че дейността на БТК ЕАД през ревизираните периоди включва изграждане, експлоатация и поддръжка на национална фиксирана и мобилна телекомуникационна мрежа за пренос на данни за Република България.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 040 - 001 от 24.01.2018 г., № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 040 - 002 от 02.03.2018 г. и № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 040 - 003 от 10.05.2018 г., в отговор на които от същия са представени документи и писмени обяснения. Доказателства са изискани и събрани и от Комисия за регулиране на съобщенията (КЗС), Дирекция за национален строителен контрол (ДНСК) и от Комисия за защита на потребителите (КЗП).

Органите по приходите са установили, че средносписъчният брой на заетите лица в БТК ЕАД през 2011 г. е 1 255, а през 2012 г. – 1 199. През ревизираните периоди БТК ЕАД е разпределяло и предоставяло средства за социални придобивки на база решения на общото събрание на служителите, по ред и начин, определени от ръководството на дружеството. Предоставяни са ваучери за храна на работниците и служителите по реда на чл. 209 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

Ревизиращите на базата на представените в хода на ревизията доказателства и приобщените такива са установили, че са изпълнени условията на ЗКПО извършените от БТК ЕАД разходи за ваучери за храна в полза на наетите лица да бъдат третираны като социални разходи, предоставени в натура по реда на закона.

Органите по приходите са взели предвид, че едно от условията за освобождаване от начисляване на осигурителни и здравни вноски върху социалните разходи за ваучери за храна, предвидени в чл. 209 от ЗКПО, е задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите. В тази връзка е направен анализ по отношение наличието на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите за храна. Установено е, че през ревизираните периоди БТК ЕАД е имало подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, представляващи санкции по влезли в сила наказателни постановления (НП), издадени от КРС, КЗП и ДНСК, дължими държавни такси и разноски по съдебни дела, електронни фишове от ОД МВР. Заведените от публичен изпълнител при ТД на НАП ГДО изпълнителни дела са описани подробно на стр. 5-6 от РД.

В хода на ревизията от взискателите ДНСК, КЗП и КРС е изискана информация за дата на влизане в сила на НП, изпратени напомнителни писма/покани за доброволно изпълнение към задълженото лице, 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. В РД подробно е описан произходът на всяко публично задължение, основанието за възникването му и дата на узнаването му от дружеството.

С писмо вх. № 04 – 16 - 2923 от 28.02.2018 г. е получена справка от ДНСК, от която е видно, че на жалбоподателя са издадени 14 наказателни постановления, всички със

санкция от 5 000,00 лв., които не са обжалвани и са връчени през 2009 г. След като през 2009 г. са изпращани покани за доброволно изпълнение, но погасяване на задължението не е постъпило, през 2013 г. от ДНСК се обръщат с писма до НАП за предприемане на действия по принудително изпълнение. В резултат на тези действия задълженията са погасени, но е прието от ревизиращите, че през периода от 2009 г. - 2013 г. същите са представлявали, по смисъла на чл. 209, ал. 2 от ДОПК, изпълнителните основания, при наличието на които може да бъде предприето принудително изпълнение. Например НП № 5 – ДНСК - 345 от 17.05.2008 г., издадено на БТК М. АД, чийто правоприменик е БТК ЕАД, връчено с вх. № В - 911 от 27.05.2008 г. със санкция от 5 000,00 лв., е изпратено на ТД на НАП ГДО за предприемане на действия по принудителното му събиране с писмо вх. №20-28/2472 от 22.03.2013 г. Същото е погасено чрез извършени действия по принудително събиране окончателно с Разпореждане №0179-000012 от 09.04.2013 г.

С писмо вх. № 37 – 00 - 3515 от 15.03.2018 г. е получена справка от КЗП, в която са посочени данните за издадени от тях 19 наказателни постановления, влезли в сила през 2011 г. и 2012 г. След като са изпращани покани за доброволно изпълнение, но погасяване на задължението не е постъпило, от КЗП се обръщат с писма до НАП за предприемане на действия по принудително изпълнение. В резултат на тези действия задълженията са погасени, но през периода 2011 - 2013 г. същите са представлявали по смисъла на чл. 209, ал. 2 от ДОПК изпълнителни основания, при наличието на които може да бъде предприето принудително изпълнение.

С писмо вх. № 37 – 00 - 5694 от 04.05.2018 г. е получена справка от КРС, в която са посочени данните за издадени от тях 66 наказателни постановления, влезли в сила през периода 2011 г. - 2017 г. В писмото се посочва, че поканите за доброволно изпълнение са инкорпорирани в самите НП. Тъй като задълженията не са погасени, от КРС се обръщат с писма от 27.02.2013 г. към ТД на НАП ГДО за предприемане на действия по принудително изпълнение. В резултат на тези действия задълженията са погасени, но през периода от 01.12.2011 г. - 31.12.2012 г. голяма част от тях са представлявали по смисъла на чл. 209, ал. 2 от ДОПК изпълнителни основания, при наличието на които може да бъде предприето принудително изпълнение.

Общият размер на подлежащите на принудително изпълнение публични задължения, с които е нарушена разпоредбата на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО за ревизираните периоди е над 760 000,00 лв. Изготвена е таблица с опис на задълженията на БТК ЕАД с посочени, съответно: номер и дата на НП; орган, издал НП; дата на влизане в сила на НП; дата на получаване на покана за доброволно изпълнение; размер на задължението; дата на погасяване на задължението, номер на изпълнително дело (стр. 7-10 от РД).

След анализ на гореописаните задължения е направено заключение, че през всички месеци в обхвата на ревизията са били налице подлежащи на принудително изпълнение публични задължения по описаните в РД изпълнителни дела. Установено е, че дружеството многократно е уведомявано от взискателите по отделните публични задължения чрез покани за доброволно изпълнение, преди да бъде потърсено съдействието на публичните изпълнители на НАП. Направен е изводът, че въпреки знанието за наличие на публични задължения, същите не са погасявани своевременно. Констатирано е също така, че на дружеството са издавани удостоверения по чл. 87, ал. 6 от ДОПК за липса на задължения. Акцентирано е, че в тези удостоверения е отразена моментната информация в данъчно - осигурителната сметка за наличие или

липса на задължения.

Направен извод, че не е изпълнено условието на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО за освобождаване от задължение на осигурителя за начисляване на осигурителни и здравни вноски върху социалните разходи за предоставените ваучери за храна, а именно да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите. Поради това е прието, че на основание чл. 2, ал. 3 от Наредбата за елементите на възнаграждението и доходите, върху които се правят осигурителни вноски и чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО, върху изплатените средства за социални разходи, предоставени под формата на ваучери за храна от оспорвания се дължат осигурителни и здравни вноски за ревизираните периоди.

Органите по приходите в оспорения РА, поправен с РА за поправка, са начислени допълнително осигурителни вноски за фонд ДОО в размер на 245 911,83 лв. за периода от м. 12.2011 г. до м. 12.2012 г. върху стойността на предоставените ваучери за храна в размерите за социални разходи и са изчислени лихви съгласно чл. 113 от КСО в размер на 161 423,32 лв.; вноски за УПФ в размер на 90 966,20 лв. и лихви в размер на 59 683,31 лв. и вноски за здравно осигуряване в размер на 151 405,86 лв. и лихви в размер на 92 482,45 лв.

В хода на съдебното производство като доказателства са приети представените с административната преписка документи и допълнително ангажираните от страните във връзка с указанията на съда. По искане на жалбоподателя е допусната изслушана и приета, без оспорване, ССЕ, която се кредитира от съда.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

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

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА.

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

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

Между страните по делото не се спори за следните обстоятелства: - с РА № Р – 2900 – 29140 – 02270 – 091 – 001 от 22.12.2015, издаден от ТД на НАП ГДО, не са установени задължения на жалбоподателя за периода 01.01.2010 – 31.12.2013 г., за данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура (л. 149 – 162); - Акт за прихващане и възстановяване (АПВ) № П – 2900 – 29152 – 24675 – 004 – 001 от 05.01.2016 г. (л. 146 – 164 от приложението към делото), с който на жалбоподателя са възстановени недължимо събрани от публичния изпълнител суми на лихви върху имуществени санкции по НП на вискателите ДНСК, КЗП и КРС, в размер на 87 697,99 лв., както и че към датата на издаване на посочения АПВ в данъчно – осигурителната сметка на жалбоподателя в СУП няма невнесени изискуеми деклариращи задължения. (стр. 16 от АПВ, л. 161, гръб от приложението); - наличието

на влезли в сила НП, издадени от ДНСК, КЗП и КРС, въз основа на които органите по приходите са издали оспорвания РА в настоящето производство, както и относно предоставените ваучери за храна в размер на 60 лв. от БТК ЕАД, в качеството му на работодател, с което е изпълнил условията да бъдат третираны извършените от него разходи в полза на наетите лица като социални разходи – социална придобивка, достъпна за всички работници и служители, предоставена в натура по реда и начина, посочен в чл. 293 КТ.

На стр. 5 от РД приходните органи са посочили номерата на образуванията срещу жалбоподателя в ТД на НАП ГДО изпълнителни дела, като са обобщили, че те обхващат много на брой публични задължения, които в по-голямата си част представляват санкции по влезли в сила НП на КРС или КЗП. Посочено е още, че преди да се обърнат към НАП за предприемане на действия за принудително изпълнение, взискателите са изпращали нееднократно покани за доброволно изпълнение на БТК ЕАД. Обобщената информация от тези изпълнителни дела е посочена на стр. 7 - 12 от РД и именно тя е дала основание на ревизорите да приемат, че не е изпълнено изискването по чл. 209, ал. 1, т. 2 ЗКПО, тъй като за всеки един от ревизираните периоди дружеството е имало подлежащи на изпълнение публични задължения.

Причината за неотразяване на тези задължения в издадени на лицето удостоверения по чл. 87, ал. 6 ДОПК е посочена на стр. 10 от РД и се поддържа от ответника в хода на съдебното производство. В РД, на посочената страница 10, органите по приходите изрично са посочили, че взискателите – ДНСК, КЗП и КРС „...са потърсили съдействие от ТД ГДО едва през 2013 г.“. При наличието на това признание в РД, че към датите на предоставяне на процесните ваучери за храна, които са посочено в Приложение 2 към приетата ССЕ, се установява, че не са налице надлежно заведени публични задължения на оспорвания по влезли в сила на НП, тъй като е задължение на административно – наказващия орган да предприеме съответните действия по изпълнение на наложеното административно наказание „имуществена санкция“ с предприемане на законови действия по нейното събиране.

Спорно е освобождаването от данък на социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква "б" ЗКПО поради липса на едно от кумулативните изисквания по чл. 209, ал. 1 ЗКПО, а именно по т. 2: данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите.

Публичните държавни вземания са посочени в чл. 162, ал. 2 ДОПК и сред тях безспорно са тези за държавни такси и по влезлите в сила наказателни постановления (НП). Публичните вземания се събират по реда на ДОПК (чл. 163, ал. 1), от публичните изпълнители при НАП (чл. 163, ал. 3 ДОПК), въз основа на влязъл в сила акт за установяване на съответното публично вземане (изпълнително основание), издаден от компетентен орган (чл. 165 ДОПК). Влизането в сила на НП е уредено в чл. 64 ЗАНН в следните хипотези - не подлежат на обжалване, не са

били обжалвани в законния срок или са били обжалвани, но са били потвърдени или изменени от съда.

Публичните задължения се изпълняват доброволно чрез плащане в брой или безкасово по съответната сметка (чл. 178, ал. 1 ДОПК). По аргумент от разпоредбата на чл. 182, ал. 2 ДОПК, ако задължението не бъде изпълнено в законоустановения срок, се предприемат действия за принудителното му събиране. Орган на принудителното изпълнение, който осъществява действията по обезпечаване и принудително изпълнение на публичните вземания, е публичният изпълнител (чл. 167 ДОПК). По силата на чл. 209, ал. 2, т. 5 ДОПК принудително изпълнение се предприема въз основа на влязло в сила НП. От посочената нормативна уредба следва извод, че на принудително изпълнение подлежи изискуемото и ликвидно задължение, удостоверено с акт по чл. 209, ал. 2 ДОПК.

Изпълнителният процес дава защита при липса на доброволно изпълнение, т. е. той е сурогат на липсващото доброволно изпълнение, като предоставя на правоимащия длъжното чрез принуда (принудително изпълнение). Правото на принудително изпълнение (ППИ) се състои в правомощието да се изиска от изпълнителния орган (в случая публичен изпълнител) да предприеме действия по принудително изпълнение. ППИ принадлежи на лицето, което изпълнителното основание сочи като кредитор, а изпълнителното основание е посочено в чл. 165 и чл. 209, ал. 2 ДОПК.

Изпълнителното основание е влязъл в сила акт по чл. 165 ДОПК или такъв, който се ползва с предварително изпълнение, напр. по чл. 209, ал. 2, т. 1 ДОПК, който удостоверява изпълняемо право – ликвидно и изискуемо притезание. Това са условията за допустимост на изпълнителния процес. Изпълнителното основание удостоверява изпълняемото право с формална удостоверителна сила. С влизане в сила на съответния акт, той се ползва с изпълнителна сила – правото на кредитора да иска принудително удовлетворение и задължението на длъжника да понесе принудително изпълнение. Въз основа на изпълнителното основание кредиторът може да започне принудително изпълнение. По този начин изпълнителното основание очертава предмета и страните на бъдещото принудително изпълнение (ПИ).

Глава 21 на Дял Четвърти на ДОПК урежда "Изпълнението", като на първо място е нормата на чл. 178 "Доброволно изпълнение". Принципът е, че публичните задължения се изпълняват доброволно чрез плащане в брой или безкасово по съответната сметка. Тук е систематичното място и на действията по доброволно изпълнение по чл. 182 ДОПК. Настоящият ревизионен акт обхваща период от време, в който е в сила нормата на чл. 182, ал.1 от ДОПК в редакцията до 01.01.2016 г. Според действащия запис на посочената 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. На база действащата към 2011 г. и 2012 г. нормативна уредба следва изводът, че действието по изпращане на покана за доброволно изпълнение и възможността задължението да се изпълни доброволно в законовия срок, не са част от действията по принудителното изпълнение.

В чл. 220, ал. 1 ДОПК е предвидено, че когато публичното вземане не бъде платено в срок, изпълнително производство се образува въз основа на заявление по електронен път до публичния изпълнител от публичния взыскател (съгласно стр. 6 и 7 от РД публичните взыскатели са уведомили публичния изпълнител през 2013 г.). Според чл. 221, ал. 1 ДОПК когато задължението не е изплатено в срок, публичният изпълнител пристъпва към изпълнение, като е длъжен да изпрати на длъжника съобщение, с което му дава 7 - дневен срок за доброволно изпълнение. Този акт има изцяло уведомителен характер – уведомява длъжника за образуваното производство по принудително изпълнение и му дава срок за доброволно такова. Според чл. 221, ал. 2 ДОПК това съобщение трябва да посочва изпълнителното основание, номера на изпълнителното дело и взыскателя и да съдържа предупреждение към длъжника, че ако в дадения му срок не изпълни задължението си, ще се пристъпи към принудително изпълнение.

Визираната уредба на събирането, изпълнението и принудителното изпълнение на публичните задължения следва да се отнесе към изискването на специалния материален закон за ползване на данъчно облекчение за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения. Според даденото от ВАС тълкуване на понятието е достатъчно да са налице ликвидни и изискуеми задължения, установени с някое от изпълнителните основания по чл. 209, ал. 2 ДОПК. Това тълкуване е съответно на самото понятие за наличие на публични задължения, каквито могат да бъдат установени не само с индивидуален административен акт, но и с декларация на самото ДЗЛ. Ограничителното условие по закон обаче е, не липсата на подлежащи на събиране публични задължения или изобщо липсата на публични задължения (т. е. установени с изпълнително основание, удостоверяващо изпълняемо право – влязъл в сила или подлежащ на предварително изпълнение акт), не липсата на подлежащи на изпълнение публични задължения (т. е. задължения, чийто срок на изпълнение е изтекъл), а именно липсата на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

По ДОПК орган на принудителното изпълнение е само публичният изпълнител (чл. 167). Публичният взыскател е страна в производството



по принудително изпълнение (чл. 201, ал. 1, т. 1). Според чл. 220, ал. 1 ДОПК изпълнителното производство се образува с изпращане на заявление от публичния вискател на публичния изпълнител, което се случва при липса на доброволно изпълнение. По силата на чл. 221, ал. 1 и ал. 2 ДОПК преди да предприеме реални действия по принудително изпълнение чрез използване на съответния способ за това, публичният изпълнител изпраща съобщение за доброволно изпълнение, което съдържа предупреждение към длъжника, че ако в дадения му срок за доброволно изпълнение не изпълни задължението си, ще пристъпи към принудително такова. Използваната граматична форма на бъдеще време е указание, че изпращането на съобщение за доброволно изпълнение по чл. 221, ал. 1 ДОПК, също не е действие по принудително изпълнение. От приетата по делото ССЕ се установява, че жалбоподателят в срока по чл. 221, ал.1 ДОПК е направил съответните плащания.

На следващо място е необходимо да се посочи, че законодателят в разпоредбите на чл. 221, ал. 1 и ал.2 от ДОПК говори на първо място за публично задължение (ал. 1), за което се изпраща покана за доброволно изпълнение и на следващо място, че при липсата на доброволно изпълнение на съществуващото публично задължение ще предприеме действия по принудително им изпълнение (събиране) – ал. 2.

Трябва да се посочи, че условието по чл. 209, ал. 1, т. 2 ЗКПО е не липса изобщо на публични задължения, по влязъл в сила акт по чл. 165 или чл. 209, ал. 2 ДОПК, а липсата на такива, които подлежат на принудително изпълнение. А длъжникът научава за тях именно с изпращането на съобщението по чл. 221, ал. 2 ДОПК, което съдържа и предупреждението, че при неизпълнение в дадения от публичния изпълнител срок за доброволно изпълнение, ще се пристъпи към принудително такова.

Посоченото буквално и граматическо тълкуване на относимите правни норми във връзка с тяхното систематично място съответства напълно на поддържаната и от двете страни фактология по спора: от момента на влизане в сила на съответния акт, който представлява изпълнително основание и удостоверява изискуеми и ликвидно изпълняемо право (колона 4 от таблицата на стр. 7 - 10 от РД), до изпращане на покана от публичния вискател по чл. 182, ал. 1 ДОПК (колона 5 от таблицата на стр. 7 - 10 от РД) поради липса на доброволно изпълнение, което от своя страна е основание за предаване на преписката на публичен изпълнител за принудително изпълнение, до присъединяване на вземанията към съответното изпълнително дело, респ. наличието на информация за задълженията по данъчно осигурителната сметка на лицето (колона 8 от таблицата на стр. 7 – 10 от РД), до погасяване на задължението (колона 7 от таблицата на стр. 7 - 10 от РД), обективно

съществува един значителен период от време.

От друга страна, изискването на чл. 209, ал. 1, т. 2 ЗКПО за липса на подлежащи на публично изпълнение публични задължения (ППИПЗ) е към конкретен момент - момента на предоставяне на ваучерите. Големите данъкоплатци и осигурители, както и жалбоподателят, които встъпват ежедневно в огромен брой търговски, публични, граждански, трудови и други правоотношения, очевидно срещат затруднения да следят наличието или липсата на ППИПЗ, тъй като това при тях е винаги динамична величина. Поради това те са изправени пред риск да загубят претендираното данъчно облекчение, което често е в значителен размер, т. е. представлява за тях значителен имуществен интерес, поради пропуск да бъде погасено някое от многобройните му задължения.

Същевременно, изискването на закона за липса на ППИПЗ, вкл. за знание на съществуването на ППИПЗ, не е изобщо, а към конкретен релевантен момент (момента на претендираното предимство), което в случая е – моментът на предоставяне на ваучерите. Не случайно този момент не е конкретизиран в РД, където на стр. 5 общо е посочено „към всяка дата на предоставяне на ваучери” и е направен опит за преодоляване на тази неяснота в РА чрез избирателно цитиране само на едно влязло в сила НП, издадено от ДНСК и изпратено на публичния изпълнител през 2013 г.(стр.8 от РА).

Съдът намира, че не може да се пренебрегне волята на законодателят липсата на ППИПЗ да се установи към конкретен момент, тъй като съобразно него ще се прецени добросъвестността на жалбоподателя. В съответствие с основните принципи на законоустановеност на данъчните задължения и на правната сигурност следва да се приеме, че длъжникът узнава за наличието на ППИПЗ едва със съобщението по чл. 221, ал. 2 ДОПК.

От една страна, по този начин се преодолява наличието на значителен период от време между влизане в сила на акта (наличието на публично задължение) до предаването му за принудително изпълнение (наличието на ППИПЗ), в който период данъчно задължените лица (ДЗЛ), особено големите данъкоплатци, не са наясно кои техни задължения подлежат на принудително изпълнение. Това е и моментът, в който органите на НАП получават и съответно нанасят информация по данъчно-осигурителната сметка на лицето. Т. е. това е начинът да се преодолени противоречието, че ДЗЛ получава "чисто" удостоверение по чл. 87, ал. 6 ДОПК, но същевременно има ППИПЗ. Защото изискването на закона е не изобщо липса на публични задължения, а такива, които са предадени за принудително изпълнение по чл. 220, ал. 1 ДОПК и за които ДЗЛ е уведомено по реда на чл. 221, ал. 2 ДОПК. Това налага принципът на правната сигурност, защото само по този

начин знанието, респ. добросъвестността, на лицето може да бъде установено към релевантния по чл. 209, ал. 1, т. 2 ЗКПО момент.

Именно в тази връзка жалбоподателят се брани с възражение, че издадените му удостоверения по чл. 87, ал. 6 ДОПК са създали у него легитимно правно очакване, че на датите на издаването им няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения (ППИПЗ).

Цитираната разпоредба урежда издаването на удостоверение за наличие или липса на задължения. Систематичното ѝ място предполага издаването на удостоверение въз основа на данните от ДОС на лицето, сред които са постъпили плащания от лицето; сумите, постъпили в резултат от действия по принудително изпълнение; извършените прихващания и възстановявания на суми и основанието за това; данните от издадените ревизионни актове, актовете за прихващане и възстановяване, наказателните постановления и съдебните решения по тях (чл. 87, ал. 2, т. 4, т. 5, т. 6 и т. 8 ДОПК).

При издаване на удостоверението по чл. 87, ал. 6 ДОПК се ползват данните, налични в програмните продукти: ПП СУП модел "ДОС" – данни за наличие на установени по вид и размер данъчни и осигурителни задължения и ПП за задължения към други взискатели – за наличие на образувано изпълнително дело, както и че посочената информация в удостоверението е актуално само към датата на неговото издаване.

Допълнителен аргумент в тази насока е фактът, че ако ДЗЛ погаси задължение си в законовия срок или в срока за доброволно изпълнение, особено на задължения на външни взискатели, както и в конкретния случай, публичният изпълнител като орган на НАП, изобщо няма да получи информация за публични задължения, респ. тези задължения не подлежат на принудително изпълнение. За вземанията на външни взискатели това е единствената възможност органите на НАП да получат информация, респ. ДЗЛ да имат достъп до тази информация.

Макар в РД и РА да не са посочени точно и ясно и конкретно към датите на предоставяне на ваучери за 2011 г. и 2012 г., вещото лице, в приложения 1 и 2 към приетата без оспорване ССЕ, подробно е описало всяко едно влязло в сила НП, датата на изпращане на поканата по чл. 221, ал.1 от ДОПК и получаването ѝ от жалбоподателя. От съпоставката на спазване на сроковете по чл. 221, ал.1 от ДОПК, съдът констатира, че оспорващият е заплатил публичните задължения по влезли в сила две НП № 2010 – 20695 от 09.11.2010 г. и № 2010 – 16767 от 27.04.2010 г., издадени от КЗП, след изтичането на 7 дневния за доброволно изпълнение. Следователно към датата на плащане на дължимите суми по тези НП – 27.02.2012 г., същите са подлежали на принудително изпълнение, тъй като изпратените съобщения от публичния изпълнител

са получени на 02.02.2012 г. и 08.02.2012 г. Във всички останали случаи, изброени в редове от 3 до 11 (съвпадащи с ревизираните периоди) на Приложение 1 към ССЕ, се установява, че публичните задължения по влезли в сила НП са платени в срока по чл. 221, ал.1 от ДОПК.

С оглед изложеното и на база установяванията на приетата без оспорване ССЕ, настоящият съдебен състав намира, че единствено по отношение на предоставените ваучери на 16.02.2012 г. (Приложение 2, ССЕ) не изпълнени изискванията на чл. 209, т. 2 от ЗКПО, тъй като както бе посочено по – горе жалбоподателят е заплатил публичните си задължения по влезлите в сила 2 бр. НП, издадени на 09.11.2010 г. и 27.04.2010 г. от КЗП, след изтичане на срока по чл. 221, ал.1 ДОПК, а именно на 27.02.2012 г.

В останалата част, ваучерите са предоставени преди публичните задължения на оспорващия, по влезли в сила НП, да подлежат на принудително изпълнение и по отношение на тези периоди РА е явява, издаден при неправилно приложение на материалния закон.

По изложените съображения жалбата на БТК следва да се отхвърли като неоснователна в частта на РА за м. 02.2012 г., за който са установени задължения за ДОО – осигурители в общ размер на 33 679,86 лв. (главница – 19 546,63 лв. и лихви 14 133,23 лв.), вноски за здравно осигуряване – за осигурители в общ размер на 19 776,25 лв. (главница – 10 024,14 лв. и лихви 7 752,11 лв.) и Универсален пенсионен фонд за осигурители в общ размер на 12 418,16 лв. (главница – 7207,07 лв. и лихви 5 211,09 лв.), или общо 65874,27 лв., от които главница – 38 777,84 лв. и лихви в размер на 27 096, 43 лв. и да се уважи в останала част, като се отмени РА, чийто материален интерес е в общ размер на 735 998,70 лв., от които (главница – 449 505,33 лв. и лихви 286 493,37 лв.).

С оглед изхода на спора и направеното искане от процесуалните представител на страните по делото за присъждане на сторените съдебно – деловодни разноски съобразно уважената и отхвърлената част. На ответника следва да се присъди на юрисконсултско възнаграждение съобразно потвърдената част на РА на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК във връзка с чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, като следва да му се присъдят 2506 (две хиляди петстотин и шест) лева. На жалбоподателя следва да се присъдят разноски, съобразно уважената част на жалбата и след уважаване възражението на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което при първоначален материален интерес на спора в размер на 801872,97 лв., същото е в размер на 10548, 73 лв., изчислено по реда на чл. 8, ал.1, т. 5 от Наредба №1 от 09.07.2004 г., а не каквото се претендира в размер на 12 600 лв.. Следователно претендираните разноски от

жалбоподателя в размер на 13 150,00 лв., трябва да се редуцират на 11 098, 73 лв. поради уважаване на възражението за прекомерност на търсеното адвокатско възнаграждение. От така определения нов размер на дължимите разноси на жалбоподателя следва да се присъдят такива в размер на 10 210, 83 лв., съобразно уважената част на жалбата.

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

### **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу в частта на установените задължения за м. 02.2012 г. с ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 091 - 001 от 23.07.2018 г. , поправен с РА за поправка № П – 2900 – 29181 – 38686 – 003 – 001 от 30.07.2018 г. и потвърден с решение № 1542 от 08.10.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“, в общ размер на 65 874, 27 лв., от които главница – 38 777, 84 лв. и лихви – 27 096, 43 лв.

**ОТМЕНЯ** ревизионен акт (РА) № Р – 2900 – 29170 – 08989 – 091 - 001 от 23.07.2018 г. , поправен с РА за поправка № П – 2900 – 29181 – 38686 – 003 – 001 от 30.07.2018 г. и потвърден с решение № 1542 от 08.10.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“, в останалата част с материален интерес общо в размер на 735 998, 70 лв., от които главница – 449505, 33 лв. и лихви – 286 493, 37 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 2506 (две хиляди петстотин и шест) лева.

**ОСЪЖДА** дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сторените по делото съдебно деловодни разноси в размер на 10 210, 83 (десет хиляди двеста и десет лева и 83 стотинки) лв.

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

**СЪДИЯ:**