

# РЕШЕНИЕ

№ 324

гр. София, 20.01.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 20.10.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **1162** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 вр. чл. 129, ал. 7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК] срещу Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г., издаден от Д. И. Н. и И. Й. Н.- главни инспектори по приходите при ТД на НАП- ГДО, потвърден с Решение №1952/21.12.2020 г. на Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност на оспорвания А.. Според жалбоподателя вместо недължимо внесените суми за корпоративен данък /КД/ и лихви в общ размер на 13 910 342,67 лв. /8 086 322,70 лв. главница и 5 824 019,97 лв. лихви/ му е възстановена сума в размер на 10 139 027,57 лв. /8 143 669,04 лв. главница и 1 995 358,53 лв. лихви/. Прави искане за отмяна на акта и претендира допълнително възстановяване на недължимо внесени суми за данъци и лихви в размер на 3 707 435,39 лв., както и начисляване на лихви върху общата недължимо внесена на 28.02.2020 г. сума за данъци и лихви в размер 13 846 462,96 лв. Твърди се, че без значение е как са се развили предишни производства по прихващане и възстановяване за предходни години, с какъв акт са приключили (РА или А.) и дали дружеството ги е обжалвало или не. Сочи се, че казусът в случая е единствен по рода си за историята на шестте ревизирани години, при които решенията на ВАС не са излезли в хронологичен ред, което е позволило на НАП да вмени на дружеството по- големи

задължения за данък и лихви за 2012 г., отколкото са били реално дължимите, на база на своя хипотеза за изхода от делото за 2011 г. Тази особеност на конкретния случай е следвало да бъде оценена от органите по приходите в процесния А.. Според жалбоподателя, преизчислението на дължими суми за данъци и лихви съгласно окончателните решения на ВАС за двете взаимосвързани чрез надвнесени данъци и направени авансови вноски години не води до липса на стабилитет на съдебните решения. Напротив, чрез искането за възстановяване на допълнителната сума от 3 707 435.39 лв., ведно с дължимите лихви, се гарантирало правилното изпълнение и на двете съдебни решения на ВАС, след като вече всички факти са били изяснени. Противното би означавало, че Решение № 7510 по същество не е спазено от органите по приходите, защото в него не се указва, че сума от 8 143 669.04 лв. (заедно с лихвите) трябва да бъде възстановена на А1 (каквото са направили НАП), а се отсъжда, че издаденият РА, с който са определени допълнителни задължения на А1 за 2011 г., следва да бъде отменен. Отмяната на РА означава, че следва да се извърши преизчисление в данъчно-осигурителната сметка на А1 за 2011 г., която да покаже каква сума остава надвнесена през тази година, и след това тази сума да бъде отнесена по реда, избран от данъкоплатеца чрез неговата ГДД по чл. 92 от ЗКПО- а именно, да бъде приспадната по реда на отменения чл. 94 от ЗКПО. Фактът, че тази сума следва да бъде приспадната, означавало, че тя трябва да намери отражение и при изчислението на дължимите суми за данък за 2012 г., което вече ще има резултат намаляване на дължимата лихва от А1, както е посочено в калкулациите. Твърди се, че от съществено значение е фактът, че към датата на постановяването на обжалвания А. и двете решения на ВАС (за 2011г. и за 2012г.) вече са влезли в сила, позовавайки се разпоредбата на чл. 142 ал. 1 от АПК. Поддържа се, че няма връзка между конкретно прихващане с погасено по давност задължение и заключението на ДДОДОП, че било недопустимо да се извърши прихващане с погасено чрез плащане задължение. В случая не се искало прихващане с погасено чрез плащане задължение, тъй като за да се извърши прихващане е необходимо да има две насрещни, определени по размер и изискуеми задължения. В случая нямало определено по размер изискуемо задължение, тъй като такова не е възникнало преди да се направят съответните изчисления. С други думи, към датата на издаване на А. и влизането в сила на двете решения на ВАС за 2011г. и 2012г. е трябвало да се направят отново всички изчисления за размерите на дължимите данъчни задължения и лихви по данъчно-осигурителната сметка на А1, като се съобрази волята на дружеството, изразена в годишната му данъчна декларация за 2011 г., (надвнесеният данък да бъде приспаднат по реда на отменения чл. 94 от ЗКПО, а не да бъде възстановен на дружеството, което органите в случая са направили) и породените последици на двете влезли в сила съдебни решения. Изтъква се, че дори да се приеме, че посоченото твърдение в решението на ДДОДОП е меродавно, това по никакъв начин не отменял факта, че А1 е внесло суми за данъци и лихви, които са недължимо внесени на база ефекта на двете решения на ВАС върху данъчно-осигурителната сметка на А1 и като такива подлежат на възстановяване на дружеството. Дружеството е третирано по- неблагоприятно, тъй като издаването на съдебните решения не е хронологично. Т.е. нарушен е принципът на обективност. Моли съда да отмени обжалвания А. и постанови решение, с което да укаже да бъде възстановен остатъкът от недължимо внесената сума за данъци и лихви, който е в размер 3 707 435.39 лв., както и съответните лихви.

В съдебно заседание, жалбоподателят редовно призован, чрез процесуалните си

представители поддържа жалбата. Претендира се присъждане на разносните по делото. Подробни аргументи са изложени в представени по делото писмени бележки. Ответникът – директор на дирекция "ОДОП" – С., чрез процесуален представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Подробни аргументи относно законосъобразността на оспорвания акт излага в писмени бележки.

Административен съд София - град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за хронологично установено от фактическа страна следното:

С Решение №2798 от 21.02.2020 г. по адм.д. №5674/2019 г. на Върховния административен съд /ВАС/ /л.123-128/, е отменено Решение № 2262/01.04.2019 г. по дело 5496/2018 г. на АССГ, в частта, с която е отхвърлена жалба на [фирма] - [населено място] срещу РА № Р-29002917004696-091-001 от 24.01.2018г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 569 от 30.04.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП”, относно непризнати данъчни амортизации в размер на 74 619 852, 98 лв., начислени за актива „Клиентска база” за данъчен период 2012 г. и въз основа на това определен корпоративен данък за 2012 г. и съответните лихви, както и в частта на присъдените разноси над сумата от 17 930 лв., и вместо него е постановена отмяна на РА № Р-29002917004696-091-001 от 24.01.2018г., издаден от органи по приходите, потвърден с Решение № 569 от 30.04.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП”, В ЧАСТТА, с която на [фирма] - [населено място] не са признати данъчни амортизации в размер на 74 619 852, 98 лв., начислени за актива „Клиентска база” за данъчен период 2012 г. и въз основа на това допълнително е определен корпоративен данък за 2012 г. в тази връзка и съответните лихви, и е оставено в сила Решение № 2262/01.04.2019 г. по дело 5496/2018 г. на АССГ в останалата му част.

Във връзка с така постановеното решение на ВАС, на 28.02.2020 г. от [фирма] е внесен корпоративен данък за 2012 г. в размер на 8 086 322,70 лв. и лихви - 5 824 019,97 лв. или общо внесена сума в размер на 13 910 342,67 лв. за погасяване на задължения за корпоративен данък за 2012г.

С Решение №7510/16.06.2020 г. по адм.д. №2904/2020 г. на ВАС РА №Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г. /за 2011 г./ /л.129-136/ е отменено Решение № 5291 от 05.08.2019 г., постановено по адм.д. № 5834/2018 г. на Административен съд София-град, в частта, с която е отхвърлена жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предишно наименование [фирма], срещу РА № Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г., в частта за допълнително установен корпоративен данък за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. за довносяне в размер на 7 715 749,35 лв., ведно със съответните лихви, в резултат на непризнати данъчни амортизации, начислени за актива „Търговска марка“ в размер на 77 157 493,50 лв., и вместо него е постановена отмяна на РА № Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г., в частта за допълнително установен корпоративен данък на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предишно наименование [фирма], за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. за довносяне в размер на 7 715 749,35 лв., ведно със съответните лихви, в резултат на непризнати данъчни амортизации, начислени за актива „Търговска марка“ в размер на 77 157 493,50 лв. и е оставено в сила Решение № 5291 от 05.08.2019 г., постановено по адм.д. № 5834/2018 г. на Административен съд София-град в останалата му част, с която е отменен по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], с предишно наименование

[фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-29002917004655-091-001 от 24.01.2018 г., в частта му, която е потвърдена с Решение № 571/30.04.2018 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С., относно непризнатите данъчни амортизации, начислени за актива „Клиентска база“ в размер на 149 239 705,94, вследствие на което за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 14 923 970,59 лв., ведно със съответната лихва за просрочие. Т.е. РА е отменен изцяло в частта на допълнително установения данък за 2011 г. в размер на 35 434 827,74 лв. /при деклариран данък в размер на 12 975 107,80 лв./.

На 24.06.2020 г. е издаден Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920108080-004-001/24.06.2020 г. /л.63-64/, от Д. И. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО и И. Й. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, с който е постановено възстановяване на недължимо платена сума в размер на 8 143 669,04 лв. /КД от 01.01.2011 г. до 31.12.2011 г./ и лихва в размер на 1 995 358,53 лв.- изчислена за периода от 25.01.2018 г. до 24.06.2020 г.. Същият акт е оспорен по административен ред.

С Решение №1407 от 11.09.2020 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“- С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ДДОДОП- С. при ЦУ на НАП/ /л.59-61/, е отменен Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920108080-004-001/24.06.2020 г. /л.63-64/, издаден от Д. И. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО и И. Й. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, и е указано на основание чл. 129, ал. 5, т. 1 от ДОПК да се издаде нова резолюция за проверка. С Решение №1407 от 11.09.2020 г. директорът на дирекция ОДОП С. е констатирал, че от лицето не е подавано искане за прихващане или възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК, а проверката е възложена по инициатива на орган по приходите. Прието е, че претендираната в жалбата по административен ред сума за възстановяване представлява ново правно волеизявление, което не е обект на проверка от органите по приходите, поради което е постановена отмяна на АУПДВ от 24.06.2020 г. и провеждане на нова проверка, в хода на която да се разгледа претенцията на [фирма]. В тази връзка е указал при повторната проверка, доколкото жалбоподателят твърди, че задълженията за КД за 2011г. и 2012 г. са взаимосвързани и предвид декларирания и признат от органите по приходи надвнесен данък за 2011 г., посочен в декларацията по чл. 92 от ЗКПО за 2012г., новата проверка да обхване задълженията за КД за 2011 г. и 2012 г., като се съобразят декларираните от задълженото лице данни за дължими и внесени данъци, установените въз основа на ревизионните производства задължения, извършените прихващания, ефективно внесените суми за КД и лихви, установените задължения след решенията на ВАС, както и всички други факти и обстоятелства, имащи отношение към казуса.

В изпълнение на Решение №1407 от 11.09.2020 г. на ДДОДОП- С. при ЦУ на НАП, на 18.09.2020 г. е издадена Резолюция за извършване на проверка №П-29002920158319-ОРП-001/18.092020 г. от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена съгласно Заповед №У.-5/12.02.2020 г. на директора на ТД на НАП ГДО /л.16,17/. Със същата е възложено извършването на проверка на [фирма] във връзка с направеното искане за възстановяване на претендирана сума в размер на 3 707 435,39 лв., във връзка с Решение №1407 от 11.09.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С..

На 02.10.2020 г. е издаден обжалвания в настоящото производство Акт за прихващане

или възстановяване /А./ №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г., от Д. И. Н. и И. Й. Н.- главни инспектори по приходите при ТД на НАП- ГДО /л.18-21/. В същия подробно е описана фактологията. Посочено е, че на дружеството са извършени ревизии за определяне на задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за данъчни периоди 2011 г. и 2012 г., приключили с РА №Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г. /за 2011 г./ /л.67-74/ и РА №Р- 29002917004696-091- 001/24.01.2018 г. /за 2012 г./ /л.76-82/, с които не са признати начислени данъчни амортизации за „Клиентска база“ и „Търговска марка“. Ревизионните актове са обжалвани по административен ред пред директора на дирекция ОДОП С. и са потвърдени, поради което са обжалвани и по съдебен ред. С оспорения акт, органите по приходите са приели, че в резултат на окончателния съдебен акт, при деклариран за 2012 г. корпоративен данък в размер на 8 067 023,07 лв., задължението за корпоративен данък е станало 11 924 897.75 лв., формирано като сбор от декларирания в декларацията по чл. 92 от ЗКПО корпоративен данък за внасяне /8 067 023,07 лв./ и данъчния ефект на непризнатата данъчна амортизация на актива „Търговска марка“ /3 857 874,68 лв./. След съдебното решение на касационната инстанция е формирано задължения данък за внасяне в размер на 8 391 446,97 лв. след съобразяване на направени от дружеството авансови вноски за 2012 г. в размер на 3 533 450,78 лв.

Органите по приходите са констатирани, че с А. №П-29002920108080-004-001/24.06.2020 г. /отменен с Решение №1407 от 11.09.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С./ е определен подлежащ на възстановяване по реда на чл. 129 от ДОПК корпоративен данък за 2011 г. в размер на 8 143 669,04 лв., ведно със законна лихва в размер на 1 995 358,53 лв.- изчислена за периода от 25.01.2018 г. /датата на акта/ до 24.06.2020 г. /датата на А./. Направен е извод, че са възстановени тези суми след съобразяване на диспозитива на Решение №7510/16.06.2020 г. на ВАС, с което РА №Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г. е отменен в частта на установените задължения за корпоративен данък за 2011 г. и е формиран резултат за възстановяване в размер на 8 143 669,04 лв., която сума именно е възстановена на [фирма]. Направено е заключение, че на дружеството е възстановена сума, определена след влязло в сила съдебно решение. Приета е за неоснователна претенцията на жалбоподателя, че не е съобразено съдебното решение, касаещо 2011 г., тъй като е постановено след това, отнасящо се за установените задължения за 2012 г., предвид факта, че е възстановена сума в размер на 8 143 669,04 лв., ведно със законна лихва в размер на 1 995 358,53 лв.- изчислена за периода от 25.01.2018 г. /датата на акта/ до 24.06.2020 г. /датата на А./. Изложен е мотив, че внесената от дружеството сума на 28.02.2020 г. във връзка с Решение №2798 от 21.02.2020 г. на ВАС е погасена от дружеството по негов почин, без да са дадени указания за това от орган на приходната администрация и е недопустимо преизчисляване на задължения за корпоративен данък за 2012 г., сочени от дружеството, а именно сумата за възстановяване за 2011 г. след решението на ВАС в размер на 8 143 669,04 лв. да бъде приспадната от установените след решението на ВАС задължения за 2012 г. в размер на 8 391 446,97 лв., тъй като би бил нарушен стабилитетът на влязло в сила съдебно решение. Изведен е извод, че подлежащата на възстановяване сума е в размер на 8 143 669,04 лв., ведно със законна лихва в размер на 1 995 358,53 лв.- изчислена за периода от 25.01.2018 г. /датата на акта/ до 24.06.2020 г. /датата на А./ или сума в общ размер на 10 099 027,57 лв., а не сочената от дружеството сума в размер на 13 846 462.96 лв. /получена след

извършени от дружеството преизчисления, при които е прието, че същото дължи сума в полза на фиска в размер на 63 879,71 лв. и е приспадната от внесената сума в размер на 13 910 342,67 лв./-. Предвид изложеното, с оспорвания А. е прието, че не се констатира основания за възстановяване или прихващане на претендираната сума в размер на 3 707 435.39 лв.

Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г. е оспорен по административен ред с жалба вх. №26-А-12125/14.10.2020 г. в Дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ - [населено място] /л.31-35/. С Решение №1952/21.12.2020 г. на директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП е потвърден Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г. /л.11-14/.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

Видно от заключението на вещото лице по допуснатата по делото Съдебно- счетоводна експертиза /ССЧЕ/, вследствие на Решение № 7510/16.06.2020 г. на ВАС, единствената разлика спрямо декларираните от М. ЕАД /понастоящем А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД/ суми в ГДД по чл. 92 ЗКПО за 2011 г., е в липсата на надвнесен корпоративен данък за минали години, в т.ч. за 2010 г. и предходни, доколкото резултатите от ревизиите на тези минали периоди не са оставили за дружеството надвнесен корпоративен данък за приспадане през процесната 2011 г. Следователно надвнесената сума за 2011 г., декларирана от жалбоподателя в ГДД по чл. 92 от ЗКПО е приспадната от разликата за приспадане/възстановяване в размер на 8 405 596.97 лв. /ред последен на колона 2 в Таблица 1/ и по този начин сумата за приспадане/възстановяване става в размер на 8 143 669.04 лв. след Решение № 7510/16.06.2020 г. на ВАС /ред последен на колона 4 в Таблица 1/. Според вещото лице, с оглед чл.94 ЗКПО /отм./ дружеството следва да разполага с надвнесена от 2011 г. сума в размер 8 143 669,09 лв., за да я приспадне от задълженията си за корпоративен данък за 2012 г. По отношение на размера на лихвите, вещото лице е дало заключение, че би бил в размер общо на 5 824 019.97 лв., изчислени по следния начин: 4 105 538.93 лв. за периода от 02.04.2013 г. до 24.01.2018 г. върху сумата от 8 391 446.97 лв.; 1 718 481.04 лв. за периода от 25.01.2018 г. до 28.02.2020 г. върху сумата от 8 086 322.70 лв. В случай, че се приложи редът по чл. 94 (отм.) към сумата 8 143 669.04 лв., за А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД остава разлика за довносяне в размер 247 777.93 лв. С РА № Р-29002917004696-091-001/24.01.2018 г. (за 2012 г. и 2013 г.) ревизиращите органи са извършили прихващане на задължението на Дружеството за корпоративен данък за 2012 г. с други дължими от НАП суми. Оттук следва, че дължимата лихва на НАП от Дружеството за периода 02.04.2013 г.- 24.01.2018 г. върху сумата от 247 777.93 лв.

/разлика за довносяне на корпоративен данък за 2012 г.- Таблица 5 по-горе/ е общо в размер на 121 226.05 лв. В случай, че се приложи редът по чл. 94 (отм.) към сумата 8 143 669.04 лв., то: Сума в размер на 57 346.34 лв. става дължима от НАП на А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД, в резултат на прихващането на задължението му за корпоративен данък за 2012 г. срещу други вземания на Дружеството от НАП; Лихва в размер на 121 226.05 лв., е дължима от А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД на НАП по задължението му за корпоративен данък за 2012 г. за периода 02.04.2013 г.- 24.01.2018 г. Според вещото лице, ако последните задължения бъдат прихванати от НАП, крайният резултат вследствие на съдебни решения № 7510/16.06.2020 г. на ВАС, относимо за 2011 г. и № 2798/21.02.2020 г., относимо за 2012 г., би бил задължение на Дружеството към НАП в размер от 63 879.71 лв. /121 226.05 лв.- 57 346.34 лв./.

От извършената проверка на документи ССЕ установява, че за процесната 2012 г. А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД е заплатило / на 28.02.2020 г./ на НАП ефективно суми в общо в размер на 13 910 342.67 лв. При това разликата в размер 13 846 462.96 лв. /13 910 342.67 лв.- 63 879.71 лв./ се явява недължимо внесена сума за данъци и лихви. Видно с А. № П-29002920108080-004-001/24.06.2020 г. за процесната 2011 г. НАП възстановява на А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД сума в размер на 10 139 027.57 (8 143 669.04 лв.+ лихви в размер 1 995 358.53 лв., калкулирани върху сумата за възстановяване от датата на издаване на ревизионния акт до датата на възстановяване на сумата от 8 143 669.04 лв.). Следователно въз основа на изчисленията извършени в отговорите на въпроси т. 1.1 и 1.3 по-горе, полученият краен резултат, т.е. разликата между двете суми (13 846 462.96 лв.- 10 139 027.57 лв.), е в размер 3 707 435.39 лв., която сума жалбоподателят претендира за възстановяване като недължимо внесена за данъци и лихви.

*От правна страна:*

Жалбата до АССГ е подадена в срок, от надлежна страна и е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

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

Оспореният А. е издаден от Д. И. Н., на длъжност главен инспектор по приходите и И. Й. Н., на длъжност главен инспектор по приходите, след извършена проверка, възложена с резолюция №

П-29002920158319-ОРП-001/18.09.2020 г., издадена от Р. Г. С., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители /ГДО/, оправомощена със Заповед №У.-5/12.02.2020 г. на директора на ТД на НАП ГДО /л.16/. Следователно, актът за прихващане или възстановяване, предмет на оспорване в настоящото производство, е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност по смисъла на чл. 129, ал. 1 от ДОПК.

С оглед заявеното в жалбата, в настоящото производство се оспорва Акт за прихващане или възстановяване /А./ №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г., потвърден с Решение №1952/21.12.2020 г. на Директор на дирекция „ОДОП“, с която е отказано възстановяване на недължимо внесени суми за данъци и лихви в размер на 3 707 435,39 лв., както и начисляване на съответните лихви.

По делото не е налице спор по фактите, а по приложението на материалния закон и по-конкретно подлежи ли на възстановяване претендираната от жалбоподателя сума.

Не се спори, че от [фирма] на 28.02.2020 г. е внесена сума в общ размер на 13 910 342,67 лв. /8 086 322,70 лв. главница и 5 824 019,97 лв. лихви/ след постановяване на Решение №2798 от 21.02.2020 г. на ВАС, с което съдът се произнесъл относно установените с РА №Р-29002917004696-091-001/24.01.2018 г. задължения за корпоративен данък за 2012 г. След това съдебното решение е определен корпоративен данък в размер на 11 924 897,75 лв. за 2012 г., формиран като сбор от декларирания в декларацията по чл. 92 от ЗКПО корпоративен данък за внасяне за 2012 г. в размер на 8 067 023,07 лв. и данъчния ефект на непризнатата данъчна амортизация на актива „Търговска марка“ 3 857 874,68 лв. След приспадане на направени от дружеството авансови вноски в размер на 3 533 450,78 лв. е формиран корпоративен данък за внасяне в размер на 8 391 446,97 лв. От тази сума е извадена и прихваната сума в размер на 305 124,27 лв., представляваща дължими суми за корпоративен данък за 2013 г. и данък при източника по чл. 195 от ЗКПО.

С Решение №7510/16.06.2020 г. на ВАС РА №Р-29002917004655-091-001/24.01.2018 г. /касаещ 2011 г./ обаче е отменен изцяло РА в частта на допълнително установения данък за 2011 г. в размер на 35 434 827,74 лв. при деклариран данък в размер на 12 975 107,80 лв.

При тези факти, съдът намира, че оспорения в настоящото производство А. противоречи на материалния закон.

С оглед разпоредбата на чл. 177 от АПК и трайната съдебна практика на ВАС /Решение № 7092 от 10.06.2020 г. на ВАС по адм. д. № 1460/2020 г., Решение № 7623 от 5.06.2014 г. на ВАС по адм. д. № 13228/2013 г./



отмяната на унищожаем административен акт има ретроактивно действие, защото съдебното решение за това има конститутивно действие, чрез което с обратна сила се заличават последиците на незаконосъобразния административен акт. Правните последици от издадения акт отпадат, считано от момента на издаването му, а правното положение се възстановява такова, каквото е било преди издаването на акта.

В случая видно от диспозитивите на окончателните решения на Върховния административен съд /ВАС/ разпореденото от съда правно положение е „отменя РА в частта, с която на А1 не са признати данъчни амортизации в размер на .... за данъчен период ... и въз основа на това допълнително е определен корпоративен данък за 2012 в тази връзка и съответните лихви“. Аналогична е ситуацията и за 2011 г. Със съдебните актове на ВАС, не е определен размер на дължимия КД за 2011 г. и 2012 г. С отмяната на РА и признаването на претендиращи от жалбоподателя данъчни амортизации, начислени за активите Търговска марка и Клиентска база, е възстановено правното положение, съществувало преди издаването на незаконните РА, поради което и за органите по приходите е възникнало задължението да приложат силата на пресъдено нещо /СПН/ на съдебното решение, като преизчислят данъците, дължими от А1 на базата на подадените ГДД и допълнителните задължения по РА, които не са отменени от съда /за 2012/.

Съгласно разпоредбата на чл. 94, ал. 1 от ЗКПО, в сила до 01.01.2013 г., надвнесенят корпоративен данък може да се приспада от следващи авансови и годишни вноски за същия данък, считано от 1 януари на годината, следваща годината, за която корпоративният данък е надвнесен. Видно от посочената разпоредба, приспадането е правна възможност предоставена на задълженото лице, но изборът му следва да бъде деклариран с данъчна декларация, за да бъде уведомена данъчната администрация за наличието на надвнесен данък.

Видно от приложената по делото ГДД на жалбоподателя по чл. 92 за 2011 г. от 30.03.2012 г. /л. 91/, когато чл. 94 от ЗКПО е бил в сила, в т. 26.2 е отбелязана разлика за възстановяване в размер на 8 405 596.97 лева /която сума включва и надвнесения данък от минали години в размер на 261 927.93 лева (т. 22 /л. 97)/. В т.27.1 от същата ГДД жалбоподателят е отбелязал, че следва да бъде извършено приспадане по реда на чл. 94 ЗКПО.

Съгласно ССЕ и след решението на ВАС от 16.06.2020 г. разликата за възстановяване е 8 143 669.04 лева /8 405 596.97 минус 261927.93 (т.22 от ГДД за 2011– надвнесен данък от минали години), тъй като според

вещото лице резултатите от ревизиите за тези минали години не са оставили за А1 надвнесен КД за приспадане през процесната 2011. Вещото лице счита, че А1 следва да разполага с тези 8 143 669.04 лева, за да ги приспадне от задълженията си за 2012. Такова е и мнението на настоящия състав, предвид изложеното по-горе относно действието на конститутивното съдебно решение, с което се отменя незаконосъобразен административен акт и с обратна сила отпадат разпоредените с акта права и задължения. Или в контекста на правния спор, доколкото с РА за 2011 г. са били начислени допълнителни задължения за корпоративен данък, органите по приходите не са извършили приспадане по реда на чл. 94 от ЗКПО за следващата 2012 г., а са приспаднали посочената сума от допълнително начислените за 2011 г. задължения /за което между страните не е налице спор видно от съдържанието на атакувания А. и потвърждаващото го решение/. Този допълнително начислен корпоративен данък обаче е изцяло отпаднал предвид решението на ВАС от 16.06.2020 г., правното положение е възстановено такова, каквото е било преди издаването на спорния РА /с изключение на сумата от 261 927,93 лева – надвнесен КД от минали години– предмет на предходни РА за 2010/, поради което и със сумата за възстановяване от 8 143 669.04 лева /8 405 596.97 лева минус 261 927.93 лева/ органите по приходите е следвало да процедират по реда на чл. 94 от ЗКПО /отм./, съобразно искането в т. 27 на ГДД /л. 97/. Разсъжденията на ответника, че е следвало да се направи искане по реда на чл. 129 от ДОПК, биха били правилни, ако обаче не беше цитираната ГДД, съдържаща своевременно заявено искане по чл. 94 от ЗКПО в периода, в който тази разпоредба е действала. За жалбоподателя не съществува правно задължение да прави ново искане по реда на ДОПК за въпросната сума, а оттам и да се разсъждава дали същото е в срок.

Няма спор между страните, че след решението на ВАС от 21.02.2020 г., с отмяната на РА за 2012 г., задължението на жалбоподателя за КД /корпоративен данък/ е в размер на 8 391 446.97 лева. Няма спор, че нито в РА за 2012 г., нито в решението на ВАС от 21.02.2020 г., е обсъждана надвнесената сума от 8 405 596.97 лева /8 143 669.04 лева след решението на ВАС от 16.06.2020 г./.

Няма логика обаче след отмяната на двата РА и издаването на А. след датите и на двете съдебни решения, органите по приходите да не обсъдят всички факти от правната действителност, съществували преди издаването на РА, вкл. и направеното искане в ГДД за 2011 г. по чл. 94 от ЗКПО /отм./, като приложат разпоредбата. Правилното прилагане на закона от страна на данъчните органи не посяга върху стабилитета на двете решения на ВАС, именно по гореизложените

съображения относно тяхното конститутивно действие и обстоятелството, че с диспозитива на тези решения не е определен нито конкретен размер на КД за внасяне или възстановяване, нито размер на лихви.

Извършеното от А1 плащане през м. 02.2020 г., макар да е направено доброволно, очевидно е погрешно изчислено, предвид изложените съображения, поради което е и недължимо платено. Обстоятелството дали плащането е доброволно или след покана от ответника няма отношение към неговата правилност. Задължението не е било изискуемо, доколкото не е било изчислено съобразно приложимите за 2011 и 2012 г. правни норми и съобразно съществуващото към онзи момент фактическо положение. Същото е положението и с възстановената от НАП на А1 сума от 8 143 669,04 лева, ведно с лихвата за забава след решението на ВАС от 16.06.2020 г. за отмяна на РА за 2011 г., доколкото тази сума не е в предметния обхват на диспозитива на решението на ВАС, което се отнася единствено до законосъобразността на непризнатите данъчни амортизации за активите Клиентска база и Търговска марка, респ. до законосъобразността на извършеното преобразуване на финансовия резултат с непризнати разходи за данъчни амортизации. От своя страна А1 не е заявило, че иска възстановяване на тази сума от 8 143 669,04 лева, а единственото писмено формулирано искане е това в т. 27.1 на ГДД за 2011 г. за приспадане на тази сума от следващи авансови и годишни вноски за корпоративен данък.

За пълнота на мотивите следва да се отбележи и че макар с решението от 21.12.2020 г. на Директора на ДОДОП жалбата на А1 да е била отхвърлена, в преписката се съдържа становище на ответника по повод на жалбата на дружеството срещу А. от 02.10.2020 г., част от което е и особеното мнение на орган по приходите, чиито разсъждения са сходни на гореизложените.

Въз основа на изложеното съдът намира жалбата за основателна, като атакуваният А. следва да бъде отменен, а преписката – върната на административния орган за прилагане на закона при съобразяване с горните мотиви, в частност като приложи чл. 94 от ЗКПО по отношение на сумата от 8 143 669,04 лева и приспадне същата от КД за 2012 г. Доколкото обаче е налице внесен данък от А1 в размер на 8 086 322,70 лева за 2012 г. ведно с лихви за забава, както и възстановена от НАП на А1 сума в размер на 8 143 669,04 лева ведно с лихва за забава, то и изчисленията на органите по приходите при издаване на новия А. следва да вземат предвид тези обстоятелства. Съобразно ССЕ и таблица 3 /л. 147/ разликата за донасяне за 2012 г. е 247 777.93 лева, но предвид извършеното с РА за 2012 и 2013 г. прихващане със сумата от 305 124,27

лева, то и остава дължима от НАП на дружеството сума от 57 346,34 лева /305 124,27 лева минус 247 777,93 лева/. По-нататък вещото лице сочи, че върху сумата на формираното задължение за 2012 г. в размер на 247 777,93 лева се дължи лихва в размер общо на 121 226,05 лева /л. 147 и л. 149/, което обстоятелство се споделя от съда и следва също да бъде взето предвид от органите на НАП. В т.1.4 от ССЕ вещото лице е изчислило дължимите суми от НАП на А1, респ. от А1 на НАП – съответно 57 346,34 лева и 121 226,05 лева, които се кредитират от настоящия състав, или за А1 остава задължение към приходната администрация в размер на 63 879,71 лева /121 226,05 лева минус 57 346,34 лева/. След като тази сума се приспадне от общо заплатената от А1 на НАП на 28.02.2020 г. сума в размер на 13 910 342,67 лева и като се вземе предвид възстановената от НАП на А1 сума от общо 10 139 027,57 лева /включваща 8 143 669,04 лева главница плюс лихва/, то и на възстановяване подлежи сумата от 3 707 435,39 лева– недължимо внесена сума ведно с лихвата за забава, считано от датата на внасяне на сумите– 28.02.2020 г.

При този изход на спора в тежест на ответника остават направените от него разноски. Жалбоподателят претендира разноски, поради което и ответникът следва да му заплати такива. Същият е направил разноски от 50 лева за държавна такса, 510 лева за вещо лице и 58 324,80 лева с ДДС– за адвокатски хонорар. Разноските за държавна такса и вещо лице се дължат от ответника в пълен размер. Последният е направил възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение. Настоящият състав намира същото за частично основателно предвид разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1/2004 за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съгласно която минималният размер на възнаграждението е 24 782,77 лева. Същевременно делото е със значителна правна и фактическа сложност, поради което и възнаграждението не следва да бъде намалявано до минималния предвиден размер, а същото следва да бъде определено на 44 000 лева с ДДС съобразно пар. 2а от ДР на Наредба № 1/2004 г.

*Мотивиран от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III Отделение, 73- ти състав*

### РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК-[ЕИК] Акт за прихващане или възстановяване №П-29002920158319-004-001/02.10.2020 г., издаден от Д. И. Н. и И. Й. Н.- главни инспектори по приходите при ТД на НАП- ГДО, потвърден с Решение №1952/21.12.2020 г. на Директор на дирекция

„Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с която е отказано възстановяване на недължимо внесени суми за данъци и лихви в размер на 3 707 435,39 лв.

ИЗПРАЩА преписката на компетентния орган по приходите в ТД на НАП ГДО за издаване на акт за прихващане или възстановяване на [фирма], ЕИК-[ЕИК], при съобразяване на указанията по тълкуване и приложение на закона, дадени в настоящото решение.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК-[ЕИК], сума в размер на 44 560 лева, представляваща разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: