



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0700 18 700, факс: (02) 9859 3099

Изх. № 20-00-80

Дата: 21.04.2015 год.

ЗКПО, чл. 167, ал. 1;
ЗКПО, чл. 179;
ЗКПО, чл. 187б;
ДОПК, чл. 106;
ДОПК, чл. 107;
ДОПК, чл. 162, ал. 2;
ДОПК, чл. 167, ал. 1;
ДОПК, чл. 175;
ДОПК, чл. 182, ал. 1;
ДОПК, чл. 209.

Относно: приложение на чл.167, ал.1, т. 1-3 от ЗКПО

Във връзка с констатирана нееднородна административна и съдебна практика по приложението на чл.167, ал.1, т. 1-3 от ЗКПО и на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

Съгласно чл. 167, ал. 1, т. 1 - 3 от ЗКПО по реда на глава двадесет и втора от същия закон се преотстъпва корпоративният данък, съответно се намалява счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат, при условие че към 31 декември на съответната година данъчно задълженото лице няма:

1. **подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, и**
2. задължения за санкции по влезли в сила наказателни постановления, свързани с нарушаване на нормативните актове относно публичните задължения, и
3. лихви, свързани с невнасянето в срок на задълженията по т. 1 и 2.“

В по-новата съдебната практика по жалби срещу ревизионни актове във връзка с отказ за признаване право на преотстъпване на корпоративен данък по реда на чл. 167 от ЗКПО оспорването се свежда до тълкуване на понятието „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“, посочено в чл. 167, ал.1, т.1 от ЗКПО. Принудителното изпълнение на публичните задължения, на задълженията за санкции по влезли в сила наказателни постановления и на лихви, свързани с невнасянето на задълженията, е част от събирането на данъчните и осигурителните вземания. Съгласно чл. 209, ал. 1 от ДОПК принудително изпълнение на публични вземания се допуска въз основа на изпълнително основание. Изпълнителните основания за предприемане на принудително изпълнение на публични вземания са посочените в [чл. 209, ал. 2 от ДОПК](#), а именно: ревизионен акт, независимо дали е обжалван; декларация, подадена от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски; влязло в сила наказателно постановление и други актове, изчерпателно изброени в точки от 1 до 8 на посочената алинея. Съгласно [чл. 167, ал. 1 от ДОПК](#) принудително изпълнение на публичните

вземания се осъществява от публичния изпълнител по реда, определен в кодекса. Подлежащи на принудително изпълнение са всички публични вземания по смисъла на чл. 162, ал. 2 от ДОПК.

Данъчно задължените лица се позовават на 3 бр. решения на ВАС:

- Решение № 3444 от 08.03.2012 г. по адм. д. № 6153/2011 г., VIII отд. на ВАС;
- Решение № 240 от 09.01.2014 г. по адм. д. № 5508/2013 г., VIII отд. на ВАС;
- Решение № 7476 от 03.06.2014 г. по адм. д. № 15717/2013 г., VIII отд. на ВАС

И трите цитирани решения са на VIII отделение и на състави, председателствани от един и същ съдия. В тези решения се застъпва следната теза:

„В конкретния случай спорът касае наличието или липсата на предпоставките по чл. 167 ЗКПО, което води и до отпадане на основанието за прилагане на чл. 189б от ЗКПО за преотстъпване на корпоративен данък за 2011 година.

Страните не спорят, че към 31.12.2011 г. дружеството има просрочени задължения по ЗМДТ за 2009 г. и 2010 г. - ДНИ в размер на 470.04 лв. и съответните лихви за забава и ТБО в размер на 3008,19 лв. и съответните лихви за забава. Спорен е въпросът дали тези задължения са "подлежащи на принудително изпълнение публични задължения". В тази връзка ВАС счита че тълкуването на принципа за законоустановеност на данъците не може да обоснове извод, че задължението за плащането на данъка към посочената дата е било ликвидно. Същото не е определено по основание и размер с ревизионен акт, нито пък на ДЗЛ е връчена покана за доброволното изпълнение на публичното задължение. Изложените съображения са относими и спрямо вземанията от такси.

Обосновано съдът е приел, че не е налице тъждественост между понятието "задължение, чийто срок на изпълнение е изтекъл" и "задължение, подлежащо на принудително изпълнение". Съгласно разпоредбата на чл. 182, ал. 1 ДОПК ако задължението не бъде изпълнено в законоустановения срок, преди да бъдат предприети действия за принудителното му събиране, органът установил вземането, съответно публичният изпълнител при НАП, изпраща покана до длъжника да плати задължението си в 7-дневен срок. В обсъждания казус покана за доброволно изпълнение с предмет конкретно установени задължения по основание и размер, не е връчвана на ДЗЛ. Съгласно чл. 209, ал. 1 ДОПК принудително изпълнение на публични вземания се допуска въз основа на предвидения в съответния закон акт за установяване на вземането. В ал. 2 на същата норма са изрично изброени в т. 1 - 7 изпълнителните основания, въз основа на които може да бъде предприето принудителното изпълнение на публични вземания, между които: т. 1. Ревизионен акт, независимо дали е обжалван; т. 2. Декларация, подадена от задълженото лице с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски; т. 3. Актовете по чл. 106 и 107, независимо дали са обжалвани. Предназначението на ревизионния акт е да направи задължението или правото на конкретния длъжник ликвидно и изискуемо.

Установяването, обезпечаването и събирането на местните данъци, в т. ч. и на данъка върху недвижимите имоти, се извършват от служителите на общинската администрация по реда на ДОПК. Обжалването на свързаните с тях актове се извършва по същия ред - чл. 4, ал. 1 ЗМДТ. Установяването на данъците е предмет на глава XIV на ДОПК и е уредено като предварително установяване, (с декларация - раздел I) и последващо установяване (с ревизионен акт - раздел II). От своя страна предварителното установяване с декларация е също два вида - декларация, по която задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък (чл. 105 ДОПК) и декларация, подадена от задълженото лице, (която поради това има характер на извънсъдебно признание на посочените в нея релевантни обстоятелства) и въз основа на която органът по приходите установява размера на дължимия данък (чл. 107, ал. 1 ДОПК). Декларацията по чл. 14 и тази по чл. 17, ал. 2 (отм.) ЗМДТ са

декларации по чл. 107, ал. 1 ДОПК за предварително установяване на данъка върху недвижимите имоти. Въз основа на тях по правило не се издава данъчен акт, но такъв акт може да бъде издаден: а) по искане на задълженото лице (чл. 107, ал. 3, изр. 2-ро ДОПК) или б) служебно - при наличие на една от следните предпоставки: когато бъде установено несъответствие между декларираните данни и данните, получени от трети лица и организации, след като е изчерпан редът по чл. 103 ДОПК; когато не е подадена декларация; когато задължението не е платено в срок и не е извършена ревизия. В данъчната и съдебна практика е възприето този акт да се нарича акт за установяване на задължение по декларация (АУЗД).

От данните по делото е видно, че органът по приходите не е издал ревизионен акт по т. 1, не е издаван и акт по т. 3 - по чл. 106 и 107 ДОПК, поради което не са налице и подлежащи на принудително изпълнение публични вземания.“.

От така изложената практика на ВАС в посока отмяна на издадените ревизионни актове могат да бъдат направени следните изводи:

Спорен е въпросът кои задължения са "подлежащи на принудително изпълнение публични задължения". В тази връзка ВАС счита, че тълкуването на принципа за законоустановеност на данъците не може да обоснове извод, че задължението за плащането на данъка към посочената дата е било ликвидно. Същото не е определено по основание и размер с ревизионен акт. На ДЗЛ не е връчена покана за доброволното изпълнение на публичното задължение.

Не е за пренебрегване обстоятелството, че и трите решения на ВАС касаят публични задължения за местни данъци и такси, при които съществуват особености, обяснени по-горе. В този смисъл основната спорна теза, поддържана от задължените лица и извеждана от посочените решения на ВАС, се свежда до това дали невръчването от страна на органите по приходите на покана за доброволно изпълнение е предпоставка да се приеме, че не са налице подлежащи на принудително изпълнение публични задължения. Трябва обаче в тази връзка да се посочи, че поканата за доброволно изпълнение е по-скоро инцидентно спомената в тези решения на ВАС. Основният мотив на Съда за отмяна е липсата на изпълнително основание, по-точно не е издаден акт за установяване по чл. 107, нито ревизионен акт.

Следва да се отбележи, че посочените 3 бр. решения на ВАС **не представляват** трайна съдебна практика, като могат да се посочат такива в друг смисъл на I отделение на ВАС - **Решение № 15107 от 17.11.2011 г. по адм. д. № 4331/2011 г. и Решение № 5569 от 24.04.2014 г. по адм. дело № 11082/2013 г.**, с които се потвърждават актовете на НАП.

Например с Решение № 5569/24.04.2014 г. ВАС потвърждава ревизионния акт като постановява: „...В същото време законодателят е предвидил преотстъпването да се осъществи само ако данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения и то към 31.12. на съответната година. Установено е по делото, че задължението за ДДС (бел. по СД за м. ноември 2007 г.) е платено на 04.01.2008 г., т.е. към 31.12.2007 г. то не е било издължено към републиканския бюджет (ДДС и лихви), поради което и като се има предвид изискването на чл. 167, ал. 1 ЗКПО, решението и в тази част е правилно постановено.“.

От посочените решения на ВАС в посока потвърждение на актовете на НАП произтичат следните изводи:

Съгласно горецитирания чл. 167, ал. 1, т. 1 от ЗКПО законовото изискване за ползване на данъчно облекчение по реда на чл. 179 от ЗКПО е задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения. Видно от текста на самата норма няма изискване да е започнала процедура по принудително изпълнение. Задълженията се квалифицират като подлежащи на принудително изпълнение публични вземания, независимо че не са налице данни за предприети действия по чл. 182 и сл. от ДОПК. Вземанията, определени от закона като публични, чийто срок за доброволно изпълнение, съгласно съответния материален данъчен

закон, е изтекъл, подлежат на принудително изпълнение, стига да е налице изпълнително основание, включително декларация за самоизчисляване на задължението. На основание чл. 162, ал. 2, т. 8 от ДОПК горното касае и задълженията за лихви върху тези вземания, тъй като общата норма на чл. 175, ал. 1 от ДОПК изисква за неплатените в законовия срок публични задължения да се дължи лихва в размера, определен в съответния закон. Лихвата е акцесорно вземане, което следва главното и за нея се прилагат същите правила, които са приложими към главното задължение – главницата. Когато е налице изпълнително основание за главницата, не е необходимо издаване на отделно такова за лихвата, още повече че лихвата е променлива величина.

Характеристиката на едно вземане като подлежащо на принудително изпълнение се извлича на основание чл. 209, ал. 2 от ДОПК 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. Цитираната норма 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 седмодневен срок. Това не означава, че преди изпращане на поканата задължението няма характеристика "подлежащо на принудително изпълнение". Напротив, покана по чл. 182 от ДОПК се изпраща само за неплатените, подлежащи на принудително изпълнение вземания.

В обобщение на изложеното следва да се има предвид, че законовите изисквания за ползване на данъчно облекчение по чл. 179 от ЗКПО, включително и общите изисквания по чл. 167 от ЗКПО, са императивни. Това е така, тъй като преотстъпването и освобождаването от облагане с корпоративен данък представлява отклонение от общия режим на облагане и се допуска само за изрядни и коректни данъчни субекти, отговарящи на законовите разпоредби. По тази причина законът изчерпателно и императивно е уредил както лицата, които имат право на преотстъпване на данъка, така и условията, които трябва да са налице, за да може да се ползва преотстъпването.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР
НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ:**

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/