

РЕШЕНИЕ

№ 391

гр. София, 20.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в публично заседание на 16.10.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **1815** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 203, ал. 1 от АПК, вр. чл. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди.

Образувано е по искова молба от [фирма] срещу Националната агенция за приходите. Искът е предявен на основание чл. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди, във връзка с чл. 203 и сл. от АПК. Претендира се обезщетение за причинени на търговското дружество имуществени вреди общо в размер на 544 976, 82 лв., от незаконосъобразен ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Считаните за претърпени имуществени вреди са определени като такива, представляващи направени разходи (комисионни) във връзка с издаването на банкови гаранции (предоставени във връзка със спиране на изпълнението на ревизионния акт) – съответно разходи в размер на 550 770, 30 лв. по сключени договори за кредит с ТБ [фирма], обезпечаващи издаването на банковите гаранции, разходи в размер на 2120 лв. по сключен договор за кредит ТБ [фирма]. Считаните за претърпени имуществени вреди са определени и като такива, претърпени във връзка с предоставени консултантски услуги: 1) заплатени консултантски услуги в размер на 26 247, 24 лв. по писмо за наемане на данъчни услуги от 29.01.2013 г. с [фирма], 2) заплатени консултантски услуги в размер на 130 316 лв. по писмо за ангажимент от 03.02.2014 г. с [фирма], 3) заплатени консултантски услуги общо в размер на 16 250

евро по договор за консултантски услуги с [фирма], 4) заплатени консултантски услуги в размер на 5500 евро без ДДС по писмо за наемане на консултантски услуги от 08.04.2014 г. с [фирма], 5) заплатени консултантски услуги в размер на 10 000 евро без ДДС по споразумение с [фирма], 6) заплатени консултантски услуги в размер на 10 000 евро без ДДС по писмо за наемане от 31 март 2014 г. с [фирма], 7) заплатени услуги в размер на 40 050 евро без ДДС и услуги в размер на 20 000 евро без ДДС по договор от 11.05.2015 г. със [фирма]. Във връзка с дадени указания на съда за отстраняване на нередовности на исковата молба, с молба от 13 март 2019 г. ищецът е посочил, че исковата претенция е в размер на 544 976, 82 лв., общият размер на претърпените имуществени вреди е 908 557, 03 лв., като размерът на исковата претенция е съобразен с обстоятелството, че ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. е отменен частично от Върховния административен съд, като процентното отношение на отменената част е равно на 65.92%, като в хода на съдебното обжалване на ревизионния акт са били присъдени разноски в полза на [фирма] за заплатен адвокатски хонорар в размер на 53 943, 95 лв., които съобразно направеното изявление в молбата също са съответно приспаднати от общата цена на исковата претенция.

Посочено е, че предявеният иск е за сумата от 544 976, 82 лв., умножена по процентното отражение на отменената част от ревизионния акт (65.92%), приспадната с признатите разходи в хода на съдебните производства в общ размер на 53 943, 95 лв. Претендират се и разноските в съдебното производство.

Ответникът Националната агенция за приходите изразява становище за неоснователност на исковата претенция. Претендират се направените разноски.

Прокуратурата дава заключение за неоснователност на иска.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото, приема за установени следните обстоятелства по делото:

С ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/07.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. по отношение на [фирма] (с предишно наименование [фирма]) не са признати данъчни амортизации върху активите „търговска марка“ и „клиентска база“, вследствие на което за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 21 001 399, 17 лв. и лихви за просрочие в размер на 14 073 512, 22 лв. Срещу ревизионния акт е била подадена жалба вх. № 26-М-13216/03.11.2016 г. от търговското дружество до директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С.. С жалбата е направено искане за спиране на изпълнението на ревизионния акт, като е представена банкова гаранция на обща стойност в размер на 36 000 000 лева, издадена от ТБ [фирма]. С решение № 1045/30.06.2017 г. директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. е потвърдил ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. От страна на търговското дружество е била подадена жалба вх. № 53-04-532/14.07.2017 г. до Административен съд София град. С решение № 2321/05.04.2018 г., постановено по адм.д. № 8481/2017 г., Административен съд София град е отменил ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, която е потвърдена с решение № 1045/30.06.2017 т., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., относно непризнатите данъчни амортизации, начислени за активите „търговска марка“ и „клиентска база“, вследствие на което за

периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 22 639 719, 94 лв., заедно с лихва за просрочие в размер на 14 073 512, 22 лв., като дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. да заплати на жалбоподателя разносните по делото в размер на 81 844, 14 лв. Срещу това съдебно решение е била подадена касационна жалба до Върховния административен съд, по която е било образувано адм. д. № 6942/2018 г. С решение № 13324/01.11.2018 г., постановено по адм. д. № 6942/2018 г. Върховният административен съд е приел, че обжалваното решение е правилно постановено в частта, в която ревизионният акт е отменен за непризнатите амортизации за актива „клиентска база“ и неправилно за частта за актива „търговска марка“.

С посоченото решение Върховният административен съд е отменил решение № 2321/05.04.2018 г., постановено по адм. д. № 8481/2017 г. на Административен съд София град в частта, в която е отменен ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. относно непризнати данъчни амортизации, начислени за активите „търговска марка“ и въз основа на това е определен корпоративен данък за 2009 г. в размер на 7 717 749, 35 лв. и съответните лихви и вместо е постановил отхвърлянето на жалбата на [фирма] против ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. в посочената част, отменено е решението в частта за разносните за сумата над 53 943, 95 лв. за разликата до пълния размер от 81 844, 14 лв., като е осъдено [фирма] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 42 045, 33 лв. за първата съдебна инстанция и 42 045, 33 лв. юрисконсултско възнаграждение за касационната инстанция. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 19.09.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3405VZ), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 36 000 000 лв., обезпечаваща данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2018 г. Срокът на валидността на банковата гаранция е продължен до 30.08.2019 г. с промяна № 1 от 12.10.2018 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 23.03.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2617SC), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2017 г.

От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 20.04.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2758KL), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата влиза в сила от 22.04.2017 г. и е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2017

г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 19.05.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2892AB), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата влиза в сила от 22.05.2017 г. и е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2017 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 16.06.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3010VZAB), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата влиза в сила от 21.06.2017 г. и е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2017 г.

От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 18.07.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3126VV), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 350 100 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата влиза в сила от 21.07.2017 г. и е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2017 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 19.09.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO0340VZ), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 2 000 000 лв., обезпечаваща данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2018 г. С промяна № 1 от 01.03.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 2 от 30.03.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 3 от 31.07.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 4/39.08.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 5/21.09.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 6/12.10.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., продължен е срока на валидността на гаранцията до 31.10.2019 г. Като доказателство по спора е издадена банкова референция от 17.12.2018 г., с която ТБ [фирма] удостоверява, че [фирма] има издадени банкови гаранции и промени към тях за обезпечаване на данъчни задължения по ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., по които са удържани комисионни общо в размер на 550 770, 30 лв. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 02.05.2018 г. (реф. № 961DGI118117PVMX), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция

за сумата от 175 000 лв., представляваща допълнително начислена лихва за забава за данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията, същата влиза в сила от 02.05.2018 г. е валидна до 16:00 ч. на 31.10.2018 г.

С промяна № 1 от 29.05.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 2/27.06.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 3/11.10.2018 г. срокът на гаранцията е продължен до 31 октомври 2019 г. Като доказателство по спора е издадено удостоверение, с което ТБ [фирма] удостоверява, че [фирма] има издадени банкови гаранции и промени към тях за обезпечаване на данъчни задължения по ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., по които са удържани комисионни общо в размер на 2120 лв.

Като доказателство по спора е представено (исковата претенция е обоснована със същото) писмо за наемане на данъчни услуги от 29 януари 2013 г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] да предоставя данъчни услуги на [фирма]. Обхватът на услугите е определен като данъчни съвети относно текущата данъчна проверка. За извършените услуги е била издадена фактура на 30.04.2013 г. за сумата от 26 247, 24 лв. (без ДДС), за извършеното плащане е издадено преводно нареждане от 17.05.2013 г.

Като доказателство по спора е представено писмо за ангажимент за данъчни услуги от 3 февруари 2014 г. (исковата претенция е обоснована със същото), с което се потвърждава ангажимента на КПМГ България О. да предостави данъчни услуги на [фирма], обхватът на услугите е посочен в писмото. За извършените услуги е била издадена фактура от 13.03.2015 г. за сумата от 55 076, 17 лв. (без ДДС), фактура от 30.09.2014 г. за сумата от 38 940, 58 лв. (без ДДС), фактура за сумата от 12 478, 20 лв. (без ДДС), фактура от 10.05.2014 г. за сумата от 23 822, 01 лв. (без ДДС), преводно нареждане от 09.04.2015 г. за сумата от 66 091, 40 лв., преводно нареждане от 09.10.2014 г. за сумата от 50 014, 49 лв., преводно нареждане от 17.06.2014 г. за сумата от 14 973, 84 лв., преводно нареждане от 12.06.2014 г. за сумата от 28 586, 41 лв.

Като доказателство по спора е представено (исковата претенция се основава на същото) писмо за наемане относно договорени процедури от 14 април 2014 г., с което [фирма] потвърждава, че ще извърши процедурите, посочени в раздел договорени процедури. Представена е фактура от 14.05.2014 г. за сумата от 31 782, 24 лв. (без ДДС). Представено е преводно нареждане от 12.06.2014 г. за сумата от 38 138, 69 лв.

Като доказателство по спора е представено (на същото се основава и исквата претенция) писмо за наемане на консултантски услуги, потвърждаващо ангажимента на КРМГ България за предоставяне на консултантски услуги на [фирма] във връзка със счетоводното третиране на две бизнес комбинации. Представена е фактура от 20.05.2014 г. за сумата от 10 757, 07 лв. (без ДДС). Представено е преводно нареждане от 30.05.2014 г. за сумата от 12 908, 48 лв.

Като доказателство по спора е представено (исквата претенция се основава на същото) писмо за наемане от 31 март 2014 г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] към [фирма] относно предоставянето на счетоводни консултации. Представена е фактура от 15.04.2014 г. за сумата от 9779, 15 лв. (без ДДС) с посочен получател [фирма] и посочен доставчик [фирма], фактура от 11.04.2014 г. за сумата от 9779, 15 лв. (без ДДС) с посочен получател [фирма] и посочен доставчик

[фирма]. Представено е преводно нареждане от 13.05.2014 г. за сумата от 11 734, 98 лв.

Като доказателство по спора е представен (исковата претенция се основава на него) договор от 11.05.2015 г., сключен между [фирма] и [фирма], като предмета на договора е посочен в чл. 1 от същия. Представено е и допълнително споразумение № 1 от 10.12.2015 г., съдържащо волята на страните за промяна в предмета и възнаграждението. Представена е фактура от 11.05.2015 г. за сумата от 39 165, 49 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма], фактура от 28.05.2015 г. за сумата от 39 165, 49 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма], фактура от 11.12.2015 г. за сумата от 39 116, 60 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма]. Представено е и платежно нареждане от 18.12.2015 г. за сумата от 56 327, 90 лв., платежно нареждане от 05.06.2015 г. за сумата от 46 998, 59 лв., платежно нареждане от 14.05.2015 г. за сумата от 46 998, 59 лв.

Исковата претенция е обоснована и със сключено споразумение с [фирма], имащо за цел предоставяне на услуги, свързани със счетоводно съдействие в сферата на тълкуването на счетоводни стандарти и практики, идентифициране на съответните съществуващи авторитетни насоки или литература, вземане на становище по предварително поставени въпроси. От доказателствата по спора се установява, че плащането по същото за извършените услуги е било извършено през м. май 2014 г.

В постъпилия по делото отговор на исквата молба, ответникът по спора прави възражения за недопустимостта ѝ – 1) наличието на образувано в Административен съд София град адм.д. 13465/2018 г. между същите страни с идентичен предмет, 2) наличието на образувано в Административен съд София град адм.д. № 2979/2019 г. между същите страни с идентичен предмет. Излагат се подробни и мотивирани съображения за неоснователност на исквата претенция Съответно по т. III.1 относно твърдението за претърпени имуществени вреди вследствие на предоставяне на банкова гаранция, като заплатените комисионни са определени като разноски по обслужването на банковите гаранции и нямат пряка и непосредствена връзка с ревизионното производство, те са избрани като вид обезпечение от самото търговско дружество. Съответно по т. III.2 относно твърдението за претърпени имуществени вреди във връзка с предоставени консултантски услуги – договорите предхождат издаването на ревизионния акт, включително това обстоятелство се отнася и до извършените плащания по тях, разходите направени по тях са били по волята на търговското дружество, срещу изплатеното възнаграждение е била получена и съответната услуга, предмета на договорите не е свързан с ревизионния акт.

По делото е изслушана съдебно-икономическа експертиза, от заключението на която се установява размера на разноските, направени от ищеца във връзка с предоставените банкови гаранции (това е обстоятелство, по което страните не спорят, същото се установява от събраните по делото доказателства). Експертът е дал отговор и на въпроса в случай, че дружеството беше предоставило обезпечение в пари в размер на 36 713, 231 лв. за периода, през който са били

валидни банковите гаранции вместо безусловна и неотменима банкова гаранция, това би ли се отразило съществено на търговската му дейност. Експертът е дал отговор и на въпроса в случай, че дружеството беше получило сума в размер на 36 713 321 лв. по договор за кредит какви биха били разносните по обслужването на кредита във всяка една от водещите три банки в страната. Експертът е дал отговор на въпроса и какъв е размера на заплатените възнаграждения от ищеца по предоставените консултантски услуги, как са заплатени тези възнаграждения и налице ли е реално плащане за извършените услуги. Експертът е дал отговор и на въпроса относно установяване на обстоятелството на датите на извършване на плащанията по договорите за консултантски услуги. Страните по спора не са оспорили заключенията по съдебно-икономическата експертиза.

Прокуратурата дава заключение за неоснователност на исковата претенция.

При фактите, установени от събраните по делото доказателства, съдът прави следните правни изводи:

Исковата претенция е допустима. Предявените основания за недопустимост на исковата претенция, така както са заявени от ответника по спора, не обуславят недопустимост на исковата претенция. Действително, съгласно чл. 126, ал. 1 от ГПК, когато в един и същи съд или в различни съдилища има висящи дела между същите страни, на същото основание, и за същото искане, по-късно заведеното дело се прекратява служебно от съда. Смисълът на посочената правна норма е с оглед установяване на принципа на непререшаемост на спора, регламентиран в чл. 299, ал. 1 от ГПК, съгласно който спор, разрешен с влязло в сила решение, не може да бъде пререшаван освен в случаите, когато законът разпорежда друго. В процесния случай, на тази съдебна инстанция е служебно известно, че по образуваните други две съдебни производство не е налице постановено съдебно решение дори от първоинстанционния съд. На тази съдебна инстанция освен това е служебно известно, че претендираното обезщетение по адм.д. № 13465/2018 г. е във връзка с различен ревизионен акт, а именно ревизионен акт №[ЕИК]/07.05.2014 г., както и е служебно известно, че претендираното обезщетение по адм.д. № 2979/2019 г. е във връзка с ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015 г. (всъщност това е обстоятелство, което се признава и от ответника по спора – на стр. 5 от представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ответника се съдържа изявление в тази насока).

Исковата претенция е предявена срещу надлежния ответник – Националната агенция за приходите. Съгласно чл. 2, ал. 1 от Закона за Националната агенция за приходите, Националната агенция за приходите е специализиран държавен орган към министъра на финансите за установяване, обезпечаване и събиране на публични вземани, и определени със закон частни държавни вземания, като съобразно ал. 2 агенцията е юридическо лице на бюджетна издръжка. Така определеният ответник по иска е в съответствие с нормата на чл. 205, ал. 1 от АПК, съгласно която искът за обезщетение се предявява срещу юридическото

лице, представлявано от органа, от чийто незаконосъобразен акт, действие или бездействие са причинени вредите. Исковата претенция се определя като допустима и в съответствие с чл. 204, ал. 1 от АПК, съгласно който иск може да се предяви след отмяната на административния акт по съответния ред. Така направеният извод за допустимост на исковата претенция в съответствие с чл. 204, ал. 1 от АПК не се отрича от обстоятелството на липсата на отмяна на административния акт, доколкото е налице отмяна на същия в определени негови части. Извод в различната насока би обосновал недопустимост на исковата претенция, който би бил в противоречие с принципа за отговорността на държавата за вредите, причинени на граждани и юридически лица, така както този принцип е регламентиран в чл. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди. Вярно е, че съгласно чл. 204, ал. 1 от АПК, иск може да се предяви след отмяната на административния акт по съответния ред. При частично отменен административен акт по съдебен ред, също е налице условието по чл. 204, ал. 1 от АПК за допустимост на исковата претенция. Разпоредбата на чл. 204, ал. 1 от АПК не сочи изрично частично отменените и изменени административни актове, но безспорно тези актове в една част са признати по съответния ред за незаконосъобразни и отменени, в съответната част или изменени, какъвто е конкретния случай. Следователно, ако разпоредбата на чл. 204, ал. 1 от АПК се тълкува ограничително, в смисъл, че е допустима само искова претенция за вреди при цялостна отмяна на административен акт, би се стигнало до ограничаване на правото на иск с условия, които не са предвидени изрично в закона. Затова и следва извода, че исковата претенция е допустима и при частично отменен административен акт. При тълкуване на чл. 204, ал. 1 от АПК следва да се приеме, че наличието на частично отменен административен акт по съответния ред осъществява условието за допустимост на искова претенция за вреди от незаконосъобразно наказателно постановление

При съобразяване на така направените изводи исковата претенция се определя като допустима, но от събраните по делото доказателства се установява неоснователност на същата.

Искът е предявен на основание чл. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди. Претендира се обезщетение за причинени на търговското дружество имуществени вреди общо в размер на 544 976, 82 лв., от незаконосъобразен ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Считаните за претърпени имуществени вреди са определени като такива, представляващи направени разходи (комисионни) във връзка с издаването на банкови гаранции (предоставени във връзка със спиране на изпълнението на ревизионния акт) – съответно разходи в размер на 550 770, 30 лв. по сключени договори за кредит с ТБ [фирма], обезпечавачи издаването на банковите гаранции, разходи в размер на 2120 лв. по сключен договор за кредит ТБ [фирма]. Считаните за претърпени имуществени вреди са определени и като такива, претърпени във

връзка с предоставени консултантски услуги: 1) заплатени консултантски услуги в размер на 26 247, 24 лв. по писмо за наемане на данъчни услуги от 29.01.2013 г. с [фирма], 2) заплатени консултантски услуги в размер на 130 316 лв. по писмо за ангажимент от 03.02.2014 г. с [фирма], 3) заплатени консултантски услуги общо в размер на 16 250 евро по договор за консултантски услуги с [фирма], 4) заплатени консултантски услуги в размер на 5500 евро без ДДС по писмо за наемане на консултантски услуги от 08.04.2014 г. с [фирма], 5) заплатени консултантски услуги в размер на 10 000 евро без ДДС по споразумение с [фирма], 6) заплатени консултантски услуги в размер на 10 000 евро без ДДС по писмо за наемане от 31 март 2014 г. с [фирма], 7) заплатени услуги в размер на 40 050 евро без ДДС и услуги в размер на 20 000 евро без ДДС по договор от 11.05.2015 г. със [фирма]. Във връзка с дадени указания на съда за отстраняване на нередовности на исковата молба, с молба от 13 март 2019 г. ищецът е посочил, че исковата претенция е в размер на 544 976, 82 лв., общият размер на претърпените имуществени вреди е 908 557, 03 лв. Размерът на исковата претенция е съобразен с обстоятелството, че ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. е отменен частично от Върховния административен съд, като процентното отношение на отменената част е равно на 65.92%, като в хода на съдебното обжалване на ревизионния акт са били присъдени разноси в полза на „А1 България“ за заплатен адвокатски хонорар в размер на 53 943, 95 лв., които съобразно направеното изявление в молбата също са съответно приспаднати от общата цена на исковата претенция.

Посочено е, че предявеният иск е за сумата от 544 976, 82 лв., умножена по процентното отражение на отменената част от ревизионния акт (65.92%), приспадната с признатите разходи в хода на съдебните производства в общ размер на 53 943, 95 лв. Правните изводи на тази съдебна инстанция ще следват хронологията на обосноваване на исковата молба, като ще бъдат направени хронологично – съответно по отношение на вредите, претендирани като представляващо обезщетение във връзка с направени разходи за комисионни за предоставени банкови гаранции във връзка с ожалването на ревизионния акт, и съответно по отношение на вредите, определени като претърпени във връзка с направените разходи за предоставени на ищеца консултантски услуги.

Приложимостта на чл. 203 от АПК предпоставя вреди, причинени на граждани или юридически лица от незаконосъобразни актове, действия или бездействия на административни органи и длъжностни лица. Доколкото правната регламентация на посочените иски, включително и на предявения в чл. 203 от АПК е непълна, то и разпоредбата на чл. 203, ал. 2 от АПК предпоставя приложимост на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди. Съгласно чл. 1, ал. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди, държавата и общините отговарят за вредите, причинени на граждани и юридически лица от незаконосъобразни актове, действия или бездействия на техни органи и длъжностни лица при или по повод изпълнение на

административна дейност. Така регламентирана отговорността е пълна, защото е за всички претърпени вреди, които съгласно чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди са в пряка причинна връзка с незаконосъобразни актове, фактически действия или бездействия на длъжностни лица или административни органи при или по повод изпълнението на административна дейност. Съобразно също така чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди държавата и общините дължат обезщетение за всички имуществени и неимуществени вреди, които са пряка и непосредствена последица от увреждането. Реализирането на отговорността на държавата и общините за вреди предполага незаконосъобразен административен акт, действие или бездействие, причинно-следствена връзка между това незаконосъобразно бездействие и настъпилите вреди и реално настъпили вреди. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение, с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/07.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. по отношение на [фирма] (с предишно наименование [фирма]) не са признати данъчни амортизации върху активите „търговска марка“ и „клиентска база“, вследствие на което за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 21 001 399, 17 лв. и лихви за просрочие в размер на 14 073 512, 22 лв. С решение № 2321/05.04.2018 г., постановено по адм.д. № 8481/2017 г., Административен съд София град е отменил ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му, която е потвърдена с решение № 1045/30.06.2017 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., относно непризнатите данъчни амортизации, начислени за активите „търговска марка“ и „клиентска база“, вследствие на което за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. е определен корпоративен данък за довносяне в размер на 22 639 719, 94 лв., заедно с лихва за просрочие в размер на 14 073 512, 22 лв., като дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. да заплати на жалбоподателя разносните по делото в размер на 81 844, 14 лв.

Срещу това съдебно решение е била подадена касационна жалба до Върховния административен съд, по която е било образувано адм.д. № 6942/2018 г. С решение № 13324/01.11.2018 г., постановено по адм.д. № 6942/2018 г. Върховният административен съд е приел, че обжалваното решение е правилно постановено в частта, в която ревизионният акт е отменен за непризнатите амортизации за актива „клиентска база“ и неправилно за частта за актива „търговска марка“. С посоченото решение Върховният административен съд е отменил решение № 2321/05.04.2018 г., постановено по адм.д. № 8481/2017 г. на Административен съд София град в частта, в която е отменен ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. относно непризнати данъчни амортизации, начислени за активите „търговска марка“ и въз основа на това е определен корпоративен данък за 2009 г. в размер на 7 717 749, 35 лв. и

съответните лихви и вместо е постановил отхвърлянето на жалбата на [фирма] против ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. в посочената част, отменено е решението в частта за разносните за сумата над 53 943, 95 лв. за разликата до пълния размер от 81 844, 14 лв., като е осъдено [фирма] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 42 045, 33 лв. за първата съдебна инстанция и 42 045, 33 лв. юрисконсултско възнаграждение за касационната инстанция. От събраните по делото доказателства (включително от изслушаната по делото съдебно-икономическа експертиза) се установява издаването на банкова гаранция от 19.09.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3405VZ), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 36 000 000 лв., обезпечаваща данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г.

Срокът на валидността на банковата гаранция е продължен до 30.08.2019 г. с промяна № 1 от 12.10.2018 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 23.03.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2617SC), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 20.04.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2758KL), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г.

От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 19.05.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO2892AB), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 16.06.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3010VZAB), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание

чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 175 050 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данькоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 18.07.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO3126VV), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 350 100 лв., допълнително начислените лихви за забава във връзка с данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данькоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 19.09.2017 г. (реф. № TFSLGISSOO0340VZ), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция, която да гарантира частично до размер 2 000 000 лв., обезпечаваща данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данькоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. С промяна № 1 от 01.03.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 2 от 30.03.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 3 от 31.07.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 4/39.08.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 5/21.09.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 6/12.10.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., продължен е срока на валидността на гаранцията до 31.10.2019 г.

Като доказателство по спора е издадена банкова референция от 17.12.2018 г., с която ТБ [фирма] удостоверява, че [фирма] има издадени банкови гаранции и промени към тях за обезпечаване на данъчни задължения по ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., по които са удържани комисионни общо в размер на 550 770, 30 лв. От събраните по делото доказателства се установява издаването на банкова гаранция от 02.05.2018 г. (реф. № 961DGI118117PVMX), с която ТБ [фирма] е уведомена, че на основание чл. 153, ал. 4 от ДОПК, [фирма] следва да представи безусловна и неотменяема банкова гаранция за сумата от 175 000 лв., представляваща допълнително начислена лихва за забава за данъчните задължения на търговското дружество пред ТД „Големи данькоплатци и осигурители“, определени с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г. съгласно отразеното в гаранцията. С промяна № 1 от 29.05.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 175 000 лв., с промяна № 2/27.06.2018 г. сумата по гаранцията е увеличена със 180 000 лв., с промяна № 3/11.10.2018 г. срокът на гаранцията е продължен до 31 октомври 2019 г. Като доказателство по спора е издадено удостоверение, с което ТБ

[фирма] удостоверява, че [фирма] има издадени банкови гаранции и промени към тях за обезпечаване на данъчни задължения по ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., по които са удържани комисионни общо в размер на 2120 лв. Следователно, несъмнено се установява обстоятелството, че ищецът по спора е заплатил комисионни по издадените банкови гаранции общо в размер на 552 890 лв. Така установените обстоятелства не се оспорват от ответника по спора (изявление в тази насока се съдържа в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ответника по спора). Както правилно се посочва и от двете страни, спорът по делото е относно обстоятелството доколко разходите по учредяването на тези банкови гаранции имат характера на вреда, която да е в пряка причинно-следствена връзка с отмяната на посочения ревизионен акт. След анализ на събраните по делото доказателства и приложимите правни норми тази съдебна инстанция не установява наличието на подобна пряка причинно-следствена връзка. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява с нормата на чл. 442 от Търговския закон, регламентиращи банковата гаранции, нормите на чл. 153, ал. 2 от ДОПК и чл. 157, ал. 2 от ДОПК относно спиране на изпълнението на ревизионния акт.

Изводите си тази съдебна инстанция съобразява и с мотивите, съдържащи се в решения на Съда на Европейския съюз. Всъщност, от начина на формулиране на исковата молба и на петитума на същата следва извода, че ищецът счита, че необходимата причинно-следствена връзка е налице поради самото обстоятелство, че ако органите на приходната администрация не бяха издали решенията, с които се определя допълнително задължение за внасяне на публични задължения, то нямаше да е необходимо ищецът да прави разноски във връзка с учредяването на посочените банкови гаранции (тази теза на ищеца е отразена и в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ищеца, стр. 5 от същите, която, обаче е неправилна). По този начин ищецът застъпва в действителност концепция за причинно-следствената връзка, различна от тази, която се извежда от приложимите норми на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди. Концепция, съгласно която за съществуването на тази причинно-следствена връзка е достатъчно незаконосъобразното поведение да представлява необходимо условие за настъпването на вредата, в смисъл, че същата не би настъпила при липсата на такова поведение. Смисълът на нормата на чл. 1, ал. 1 и на чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди е по-различен, като отговорността на държавата е за вредите, произтичащи пряко, дори достатъчно пряко от незаконосъобразното поведение на съответния административен орган, което изключва възможността тази отговорност да обхваща вредите, които са далечна последица от това поведение. В тази връзка следва извода, че решението на ищеца да учреди банкови гаранции за обезпечаване на определеното допълнително публично задължение прекъсва пряката причинно-следствена връзка между решенията на органите по приходите,

отменени като незаконосъобразни и вредите, произтичащи от направените разходи за учредяване на банкови гаранции за обезпечаване на допълнително определеното задължение. В процесния случай подобна пряка причинно-следствена връзка не е налице основно поради съображението, че решението за учредяването на банковите гаранции вместо да се плати допълнително определеното задължение е оставено на свободната преценка на ищеца и следователно няма задължителен характер, произтичащ от решенията на органите по приходите.

В процесния случай е налице действие на ищеца, предприето преди издаването на акт на органите по приходите (отменен впоследствие в една от неговите части като незаконосъобразен), което действие прекъсва причинно-следствената връзка между този акт и вредата, при съобразяване на обстоятелството, че същото е следствие от свободен избор на ищеца, за когото не възниква задължение за учредяване на банкови гаранции, породено от действие на ответника. Именно подобен избор застава между поведението на органите по приходите и вредата по такъв начин, че вредата би била само косвена или далечна последица от това поведение. Всъщност искането за спиране на изпълнението на ревизионния акт и съответно учредяването на банкови гаранции представлява само възможност, която се предоставя на съответното лице по ДОПК, за да може то да отсрочи временно изпълнението на решението, с което се определя допълнително задължение за внасяне на публични задължения, а именно за времето на производството по осъществяване на съдебен контрол за законосъобразност на процесния ревизионен акт. Спирането на изпълнението на ревизионния акт е възможност, която е предоставена на ревизираното лице, като на него принадлежи преценката дали да използва тази възможност или не. Видът на обезпечението, което ще се предложи, също е предоставен на избора на ревизираното лице. Съгласно чл. 153, ал. 3 от ДОПК искането за спиране на изпълнението на ревизионния акт се подава до органа, компетентен да разгледа жалбата, като към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането, а в случаите, когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер. Съответно, съобразно чл. 157, ал. 3 от ДОПК (по отношение на спиране на изпълнението от съда) към искането за спиране на изпълнението се прилагат доказателства за направеното обезпечение в размер на главницата и лихвите, а когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа и предложение за обезпечение в същия размер. Несъмнен е извода, че не съществува изискване, съгласно което спирането на изпълнението на ревизионния акт (независимо от обстоятелството дали е направено в хода на ревизионното производство по чл. 153 от ДОПК или в хода на съдебното производство по чл. 157 от ДОПК), съгласно което обезпечението, необходимо за спиране на изпълнението на ревизионния акт следва да бъде направено само и единствено под формата на банкова гаранция.

Изводите си тази съдебна инстанция съобразява и с нормата на чл. 157, ал. 5 от ДОПК, съответно приложима и в хода на съдебното обжалване на ревизионния акт по силата на чл. 157, ал. 3 от ДОПК. В тази връзка като неправилни се определят изводите, направени в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ищеца по спора (стр. 5 от същите), че единствените обезпечения, които мога да бъдат представени са под формата на пари, банкови гаранция или държавни ценни книжа. Както правилно посочва в писмените си бележки процесуалният представител на ответника по спора (стр. 3 от същите) банковата гаранция съобразно чл. 442 от Търговския закон е фирма на кредитиране, като със същата банката писмено се задължава да плати на посоченото в гаранцията лице определена сума пари съобразно конкретни условия. Съгласно чл. 445, ал. 1 от Търговския закон, за издадена банкова гаранция наредителят заплаща на банката уговорените разноси, като това са плащания за комисионни и такси, които са договорени по силата на двустранни договори между ищеца по спора и съответната банка, в които отношения органите по приходите не се взели участие. Следователно, учредяването на банковата гаранция, включително и заплащането на разходите във връзка с нейното учредяване зависи само и единствено от волята на страните по договора за банкова гаранция, като учредяването на банковата гаранция не е единствения вид обезпечение, което може да обуслови изпълнението на условията на спиране на изпълнението на ревизионния акт, доколкото на свободната преценка на ревизираното лице принадлежи избора на обезпечението, което ще направи. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява и с мотивите, съдържащи се в поредица от съдебни решения на Съда на Европейския съюз (решение на Съда от 13 декември 2018 г. по съединени дела C-138/17 и C-146/17, решение на Съда от 28 февруари 2013 г. по дело C-460/09, решение на Съда от 15 октомври 2019 г. по съединени дела C-447/17 и C-479/17, решение на Съда от 13 декември 2018 г. по дело C-150/17, решение на Съда от 13 декември 2018 г. по съединени дела C-174/17 и C-222/17, решение на Съда от 10 януари 2017 г. по дело T-577/14). Съобразно мотивите, съдържащи се в посочените решения (които са напълно идентични) трябва да е налице достатъчно пряка връзка на причина и следствие между поведението на институциите на Съюза и вредата, за която връзка жалбоподателят трябва да представи доказателства, така че поведението, за което е упрекван трябва да бъде основната причина за настъпването на вредата. В мотивите си съдът посочва, че в производството по иска за обезщетение, по-конкретно за възстановяване на разноси по гаранция, направени, за да се спре изпълнението на решения, които решения впоследствие са били отменени, Съдът е приел, че когато решение, налагащо заплащането на глоба се придружава от възможност за учредяване на гаранция, предназначена да обезпечи това плащане и лихвата за забава, докато се изчаква изходът от производството по обжалване на това решение, вредата, изразяваща се в разходите във връзка с гаранцията, произтича не от това решение, а от самия избор на

заинтересованото лице да учреди гаранция, а не да изпълни незабавно решението задължението за връщане (в процесния случай вредата произтича не от разходите във връзка с гаранцията, а от самия избор на дружеството да учреди банковата гаранция вместо да изпълни незабавно установените с ревизионния акт задължения). При тези обстоятелства Съдът на Европейския съюз е установил, че не съществува никаква пряка причинно-следствена връзка между поведението, в което е упреквана Комисията и твърдените вреди. Тази вреда произтича от собствения избор на дружеството да запази банковата гаранция през цялото производство по съдебното обжалване на ревизионния акт, въпреки финансовите последици, които това запазване предполага. Обстоятелството, че на лицето, което иска спиране на изпълнението принадлежи възможността да избере вида на обезпечението, всъщност не се отрича и от ищеца (стр. 5 от представените по делото писмени бележки), но това не е и предмета на спора, нито една от страните на спори по това обстоятелство, а именно какъв вид обезпечение да бъде избрано от лицето, нито пък по отношение на обстоятелството, че ДОПК не предвижда поредност по отношение на обезпечението, което да се избере. Именно защото тази преценка е предоставена на търговското дружество, то и съответно, ако са налице претърпени вреди, те произтичат от тази свободна преценка на търговското дружество. Изборът на предоставяне на банкова гаранция не е наложен от волята на административен орган, търговското дружество само е направило преценка на риска си и за по-изгодното за него решение – да плати публичните задължения, установени с ревизионния акт или да предостави обезпечение по отношение на тези публични задължения, което задължение ще му даде възможността да не плати същите до приключване на съдебното производство. Правилно в представените по делото писмени бележки (стр. 6 от същите) процесуалният представител на ищеца посочва, че съдът няма особена компетентност да преценява дали избраният начин за обезпечение е достатъчно икономически добър за данъчно задълженото лице.

Макар и направен по отношение на производство по искане за спиране на изпълнението на ревизионен акт, този извод е относим и в това съдебно производство. Действително, не е в правомощието на съда, а и това не е предмета на спора да прави преценката относно избрания начин за обезпечение. В тази връзка съдът не следва да прави изводи по отношение на обстоятелството (включително и да коментира заключението а вещото лице в тази му част) дали ако дружеството беше предоставило обезпечение в пари в размер на 36 713, 231 лв. за периода, през който са били валидни банковите гаранции вместо безусловна и неотменима банкова гаранция, това би се отразило съществено на търговската му дейност и по какъв начин. Същите изводи следват и по отношение на изследване на обстоятелството (включително и в частта на заключението на вещото лице) в случай, че дружеството беше получило сума в размер на 36 713 231 лв. по договор за кредит, какви биха били разноските по обслужването на кредита съответно във

всяка една от водещите три банки в страната. Евентуално относим въпрос в тази насока би бил въпрос, свързано с обстоятелството, какви вреди би претърпяло търговското дружество, ако не беше направило искането за спиране на изпълнението на ревизионния акт, съответно сумите по установените по същия публични задължения биха били платени незабавно, в сравнение със сумите, които е платило за учредяването на банковите гаранции. При съобразяването на така направените правни изводи, тази съдебна инстанция определя като неотнормими по спора твърденията и изводите, направени на стр. 2-5 от представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ищеца, и не следва да обсъжда и подлага на преценка същите. Във връзка с направените възражения относно евентуалната задължителност на решение на Съда на Европейския съюз от 13 декември 2018 г. по дело С-150/17 (съдържащо се в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ищеца), както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение, подобни мотивите се съдържат в поредица решения на Съда на Европейския съюз (решение на Съда от 13 декември 2018 г. по съединени дела С-138/17 и С-146/17, решение на Съда от 28 февруари 2013 г. по дело С-460/09, решение на Съда от 15 октомври 2019 г. по съединени дела С-447/17 и С-479/17, решение на Съда от 13 декември 2018 г. по дело С-150/17, решение на Съда от 13 декември 2018 г. по съединени дела С-174/17 и С-222/17, решение на Съда от 10 януари 2017 г. по дело Т-577/14).

Нито в отговора на исковата молба, нито в представените по делото писмени бележки от процесуалния представител на ответника по спора се обосновава правна задължителност на същите, с които съдът несъмнено има задължението да се съобрази. От съдържанието на отговора на исковата молба, както и от съдържанието на писмените бележки, представени от ответника по спора се установява обстоятелството на допълнително аргументиране на направени изводи с посочените решения. Тази съдебна инстанция също така обосновава допълнителна аргументация на изводите си с посочените съдебни решения, каквато забрана несъмнено не съществува.

Исковата претенция се обосновава и с претърпени имуществени вреди във връзка с извършени в полза на ищеца консултантски услуги по писмо за наемане на данъчни услуги от 29 януари 2013 г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] да предоставя данъчни услуги на [фирма]. Обхватът на услугите е определен като данъчни съвети относно текущата данъчна проверка. За извършените услуги е била издадена фактура на 30.04.2013 г. за сумата от 26 247, 24 лв. (без ДДС), за извършеното плащане е издадено преводно нареждане от 17.05.2013 г. Тази съдебна инстанция не установява връзката между частично отменения ревизионен акт и предоставените консултантски услуги. Това обстоятелство следва несъмнено от съдържанието на писмото за наемане на данъчни услуги. Съгласно общите бележки на писмото потенциалните проблеми, които могат да възникнат по отношение на искането на данъчните органи са съсредоточени върху доказването на

справедливия пазарен размер на възнаграждението, разпределяно на М. по договор за управление, сключен с „Т. А.“ АГ. Данъчните съвети съгласно съдържанието на писмото ще се състоят в подпомагане събирането на информация чрез комуникиране и направляване на австрийския екип при предоставянето на съответната искана информация, анализиране на структурата на разходите, натрупани от австрийските доставчици на услуги за периода 2006 г. – 2011 г. и логиката на тяхното разпределение/неразпределение за дружествата от групата, анализиране на ключовете за разпределение и цялостната политика за разпределение на разходите на групата, прилагана в периода 2006 г. – 2011 г. от гледна точка на изискванията и насоките на българското трансферно ценообразуване, съдействие за изготвяне на отговорите до данъчните органи въз основа на обяснения и подкрепящата документация, предоставена от М. и „Т. А.“ АГ, събиране на предоставената документация, така че тя да са използва като доказателство за изготвяне на отговора, преглеждане на проекта с обясненията, разчетите и другите резултати за данъчните органи, подготвени от екипа на М.. Страните не спорят по отношение на обстоятелството дали услугите, посочени в това писмо са били извършени, както и да е било налице заплащане на същите (последното несъмнено се установява от събраните по делото доказателства). От събраните по делото доказателства, обаче не може да се направи дори евентуален извод, че платеното възнаграждение по това писмо е във връзка с издаването на ревизионния акт, неговото обжалване, респективно частичната му отмяна на като незаконосъобразен.

Изводите си тази съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че писмото за наемане на данъчни услуги е от 29 януари 2014 г., плащането по същото за извършените услуги е било извършено през м. април 2013 г., а самото ревизионно производство е било образувано почти две години по-късно (със заповед № Р-29002915001750-020-001/19.03.2015 г., издадена от орган по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., данък върху разходите за превозни средства за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., ДДС за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., корпоративен данък за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г.). Следователно, дори към момента на датата на възлагане на ревизията, услугите по писмото са били предоставени, било е налице и плащане за извършените услуги. Съгласно приложение № 1 към писмото, по отношение на извършените услуги ще бъдат представени фактури, като заплащането на възнагражденията се дължи при представяне на фактура (т. 7, раздел 6,

възнаграждения). Следователно услугите по това писмо са били предоставени, налице е заплащане на същите през м. април 2013 г., период, когато дружеството ищец по спора не е имало уведомяване, че по отношение на него ще бъде образувано ревизионно производство, доколкото това ревизионно производство, по което е бил издаден и процесния ревизионен акт е било образувано със заповед за възлагане на ревизия от 19.03.2015 г., връчена на търговското дружество на посочената дата. При съобразяването на това обстоятелство, както и на посочването на вида данъчни услуги в писмото за наемане на данъчни услуги, следва несъмнения извод, че посочените услуги не са били получени, съответно предоставени във връзка с издаването, обжалването по административен или пък съдебен ред на процесния ревизионен акт. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти две години преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. Вероятно не може да се оспори необходимостта на търговското дружество от получаването на подобни услуги, но същите са били вече получени в един предходен етап, като заплащането на извършените услуги е било сторено две години преди образуването на ревизионно производство по отношение на търговското дружество. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконосъобразен ревизионен акт.

Исковата претенция се обосновава и с твърдени за претърпени вреди, изразяващи се в заплатеното възнаграждение по представено писмо за ангажимент за данъчни услуги от 3 февруари 2014 г., с което се потвърждава ангажимента на КПМГ България О. да предостави данъчни услуги на [фирма], обхватът на услугите е посочен в писмото. За извършените услуги е била издадена фактура от 13.03.2015 г. за сумата от 55 076, 17 лв. (без ДДС), фактура от 30.09.2014 г. за сумата от 38 940, 58 лв. (без ДДС), фактура за сумата от 12 478, 20 лв. (без ДДС), фактура от 10.05.2014 г. за сумата от 23 822, 01 лв. (без ДДС), преводно нареждане от 09.04.2015 г. за сумата от 66 091, 40 лв., преводно нареждане от 09.10.2014 г. за сумата от 50 014, 49 лв., преводно нареждане от 17.06.2014 г. за сумата от 14 973, 84 лв., преводно нареждане от 12.06.2014 г. за сумата от 28 586, 41 лв. Писмото за ангажимент за данъчни услуги съдържа предистория, в която е отразено, че М. е получило предварителен данъчен ревизионен доклад № 1400022/11.02.2014 г., издаден по отношение на финансовите задължения на дружеството, оценени съгласно разпоредбите на ЗКПО за периода, приключил на 31 декември 2007 г. Обхвата на услугите съгласно писмото е данъчно съдействие във връзка с данъчния одит за периода, приключил на 31 декември 2007 г. Съгласно писмото данъчните услуги ще включват изготвяне на аргументи и проект на възражение

срещу констатациите на предварителния данъчния ревизионен доклад № 1400022/11.02.2014 г., изготвяне на аргументи и проект на жалба срещу окончателния данъчен ревизионен акт, изготвяне на аргументи срещу решението на по-висшите данъчни органи, издадено в резултат на обжалването на данъчния ревизионен акт, изготвяне на аргументи срещу решението на първоинстанционния съд, участие в срещи и дискусии. С оглед на обхвата и вида на услугите, следва несъмнения извод, че същите не са били предоставени във връзка с ревизионното производство, в резултат на което е бил издаден процесния ревизионен акт. Несъмнено е обстоятелството, че процесния ревизионен акт е бил издаден въз основа на ревизионен доклад № Р-29002915001750-092-001/15.08.2016 г., а не въз основа на ревизионен доклад № 1400022/11.02.2014 г. В тази връзка е несъмнено обстоятелството, че данъчните услуги, предоставени по това писмо за поемане на ангажимент по никакъв начин не са свързани с процесния ревизионен акт.

Несъмнено е също така и обстоятелството, че това е известно на ищеца по спора, но независимо от това същият основава претенцията си за вреди на това обстоятелство. Следователно услугите по това писмо са били предоставени, налице е заплащане на същите през 2014 г., период, когато дружеството ищец по спора не е имало уведомяване, че по отношение на него ще бъде образувано ревизионно производство, доколкото това ревизионно производство, по което е бил издаден и процесния ревизионен акт е било образувано със заповед за възлагане на ревизия от 19.03.2015 г., връчена на търговското дружество на посочената дата. При съобразяването на това обстоятелство, както и на посочването на вида данъчни услуги в писмото за наемане на данъчни услуги, следва несъмнения извод, че посочените услуги не са били получени, съответно предоставени във връзка с издаването, обжалването по административен или пък съдебен ред на процесния ревизионен акт, а във връзка с друг ревизионен акт, на който, обаче не се основава тази искова претенция. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти две години преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконосъобразен ревизионен акт.

Исковата претенция се обосновава и с претърпени вреди, изразяващи се в заплатено възнаграждение по писмо за наемане относно договорени процедури от 14 април 2014 г., с което [фирма] потвърждава, че ще извърши процедурите, посочени в раздел договорени процедури. Представена е фактура от 14.05.2014 г. за сумата от 31 782, 24 лв. (без ДДС). Представено е преводно нареждане от 12.06.2014 г. за сумата от 38 138, 69 лв. Договорените процедури, съобразно съдържанието на писмото се изразяват в планиране на срещи, срещи

на [фирма] и други консултанти, проучване на националното законодателство, МСФО и друга професионална литература, проучване на кореспонденцията с данъчните власти, включително предишни писма относно сделки от 2004 г. – 2005 г., както и данъчните актове по отношение на корпоративното подоходно облагане към 31.12.2005 г., изготвяне на доклад, включително заключения относно приложимите международни счетоводни стандарти в България за периода 2004 г. – 2006 г. и правата на дружеството да признава нематериални активи като клиентска база и търговска марка съгласно приложимите международни счетоводни стандарти в България по време на двете бизнес комбинации. Сроковете на ангажимента на са определени на два етапа – 1 етап от 22 април 2014 г. и етап 2 до 10 май 2014 г. С оглед на предмета на така поетия ангажимент е несъмнено обстоятелството, че е относим за период, предшестващ ревизирания период (вероятно е тези услуги да са били предоставени във връзка с издаването на ревизионния акт по отношение на търговското дружество от 2007 г., който ревизионен акт, обаче не е административния акт, отменен по съответния ред, от който се претендират вредите. Съдът съобразява и обстоятелството, че процесният ревизионен акт е бил издаден въз основа на възложена ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., данък върху разходите за превозни средства за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., ДДС за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., корпоративен данък за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г.), т.е. за периоди, различни от периодите, определени в писмото за консултантски услуги. Несъмнено е обстоятелството, че процесният ревизионен акт е бил издаден въз основа на ревизионен доклад № Р-29002915001750-092-001/15.08.2016 г., а не въз основа на ревизионен доклад № 1400022/11.02.2014 г.

В тази връзка е несъмнено обстоятелството, че данъчните услуги, предоставени по това писмо за поемане на ангажимент по никакъв начин не са свързани с процесния ревизионен акт. Несъмнено е също така и обстоятелството, че това е известно на ищеца по спора, но независимо от това същият основава претенцията си за вреди на това обстоятелство. Следователно услугите по това писмо са били предоставени, налице е заплащане на същите през 2014 г., период, когато дружеството ищец по спора не е имало уведомяване, че по отношение на него ще бъде образувано ревизионно производство, доколкото това ревизионно производство, по което е бил издаден и процесният ревизионен акт е било образувано със заповед за възлагане на ревизия от 19.03.2015 г., връчена на търговското дружество на посочената дата. При съобразяването на това обстоятелство, както и на посочването на вида данъчни услуги в писмото

за наемане на данъчни услуги, следва несъмнения извод, че посочените услуги не са били получени, съответно предоставени във връзка с издаването, обжалването по административен или пък съдебен ред на процесния ревизионен акт, а във връзка с друг ревизионен акт, на който, обаче не се основава тази искова претенция. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти две години преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконосъобразен ревизионен акт.

Исковата претенция есе основава и на претърпени вреди, представляващи заплатено възнаграждение по писмо за наемане на консултантски услуги, потвърждаващо ангажимента на КРМГ България за предоставяне на консултантски услуги на [фирма] във връзка със счетоводното третиране на две бизнес комбинации. Представена е фактура от 20.05.2014 г. за сумата от 10 757, 07 лв. (без ДДС). Представено е преводно нареждане от 30.05.2014 г. за сумата от 12 908, 48 лв. Съгласно писмото за наемане на консултантски услуги, същите ще се изразяват в предоставянето на консултантски услуги по отношение на счетоводното третиране на две бизнес комбинации. Първата бизнес комбинация е свързана с обстоятелството, че на 6 юли 2004 г. [фирма] придобива 100% от акционерния капитал на [фирма], като при придобиването на нетните активи на [фирма], [фирма] признава репутация в размер на разликата между покупната цена и придобитите нетни активи на [фирма]. На 3 септември 2004 г. [фирма] се влива в [фирма], което впоследствие се преименува на [фирма], като това дружество е правопреемник на [фирма]. Към 30 септември 2004 г. репутацията е определена условно, тъй като не е направено разпределение по справедлива пазарна стойност на придобитите активи и пасиви. В рамките на разрешения 12-месечен период след придобиването и получен доклад за справедлива пазарна оценка е извършено разпределение на справедливата пазарна стойност на придобитите активи и пасиви. В резултат на това стойността на репутацията е коригирана (намалена) съответно. Направени са и корекции в стойността на съществуващите материални и нематериални активи и пасиви, като значителна част от стойността на първоначално призната репутация е била разпределена на два нови актива, признати в резултат на бизнес комбинациите клиентска база и търговско име. Втората бизнес комбинация е свързана с обстоятелството, че на 12 юли 2005 г. ТАГ – Тел придобива 100% от акционерния капитал на [фирма], като съгласно разпоредбите на МФСО 3 в рамките на разрешения 12-месечен период първоначално определената репутация е била приписана на идентифицираните активи, пасиви и условни задължения въз основа на

независима оценка. На 1 ноември 2005 г. [фирма] се влива в [фирма], [фирма] престава да съществува, а [фирма] е преименувано на [фирма].

При второто сливане са били направени и някои корекции в стойността на активите в самостоятелните сметки на продължаващата да съществува компания, като една от основните корекции е увеличаването на стойността на репутацията, за да се отразят последствията от второто придобиване. Това подробно излагане на съдържанието на това писмо за наемане на консултантски услуги се обосновава с оглед на съдържанието на ревизионен акт № 2900-439/31.01.2007 г. От съдържанието на посочения ревизионен акт се установява именно обстоятелството, че услугите по писмото са били предоставени именно във връзка с издаването на този ревизионен акт, но не и с ревизионния акт от 2016 г. Следователно услугите по това писмо са били предоставени, налице е заплащане на същите през 2014 г., период, когато дружеството ищец по спора не е имало уведомяване, че по отношение на него ще бъде образувано ревизионно производство, доколкото това ревизионно производство, по което е бил издаден и процесния ревизионен акт е било образувано със заповед за възлагане на ревизия от 19.03.2015 г., връчена на търговското дружество на посочената дата. При съобразяването на това обстоятелство, както и на посочването на вида данъчни услуги в писмото за наемане на данъчни услуги, следва несъмнения извод, че посочените услуги не са били получени, съответно предоставени във връзка с издаването, обжалването по административен или пък съдебен ред на процесния ревизионен акт, а във връзка с друг ревизионен акт, на който, обаче не се основава тази искова претенция. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти една година преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконно съобразен ревизионен акт.

Като доказателство по спора е представено (исковата претенция се основава на същото) писмо за наемане от 31 март 2014 г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] към [фирма] относно предоставянето на счетоводни консултации. Представена е фактура от 15.04.2014 г. за сумата от 9779, 15 лв. (без ДДС) с посочен получател [фирма] и посочен доставчик [фирма], фактура от 11.04.2014 г. за сумата от 9779, 15 лв. (без ДДС) с посочен получател [фирма] и посочен доставчик [фирма]. Представено е преводно нареждане от 13.05.2014 г. за сумата от 11 734, 98 лв. Услугите, които ще бъдат предоставени съобразно съдържанието на писмото за наемане се изразяват в разбирането на консултанта за приложимите международни счетоводни стандарти в България за периода 2004 г. – 2006 г. по отношение на сделките,

извършени през този период, потвърждение на това дали дружеството има право да признае нематериални активи като клиентска база и търговска марка съгласно приложимите международни счетоводни стандарти в България по време на двете бизнес комбинации. Това подробно излагане на съдържанието на това писмо за наемане на консултантски услуги се обосновава с оглед на съдържанието на ревизионен акт № 2900-439/31.01.2007 г. От съдържанието на посочения ревизионен акт се установява именно обстоятелството, че услугите по писмото са били предоставени именно във връзка с издаването на този ревизионен акт, но не и с ревизионния акт от 2016 г. Следователно услугите по това писмо са били предоставени, налице е заплащане на същите през 2014 г., период, когато дружеството ищец по спора не е имало уведомяване, че по отношение на него ще бъде образувано ревизионно производство, доколкото това ревизионно производство, по което е бил издаден и процесния ревизионен акт е било образувано със заповед за възлагане на ревизия от 19.03.2015 г., връчена на търговското дружество на посочената дата. Изрично в писмото за наемане се посочва, че част от предоставените консултации ще се състоят в изразяване на разбирането на консултанта относно приложимите международни счетоводни стандарти в България за периода 2004 г. – 2006 г. по отношение на сделките, извършени през този период. Това обстоятелство несъмнено се установява и от изготвения доклад от консултанта. Следва изрично да се съобрази обстоятелството, че ревизионния период, по отношение на който е бил издаден процесния ревизионен акт несъмнено не обхваща този период.

При съобразяването на това обстоятелство, както и на посочването на вида данъчни услуги в писмото за наемане на данъчни услуги, следва несъмнения извод, че посочените услуги не са били получени, съответно предоставени във връзка с издаването, обжалването по административен или пък съдебен ред на процесния ревизионен акт, а във връзка с друг ревизионен акт, на който, обаче не се основава тази искова претенция. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти една година преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконосъобразен ревизионен акт.

Исковата претенция се обосновава и с искането за обезщетение за твърдени като претърпени имуществени вреди, изразяващи се в заплатено възнаграждение по договор от 11.05.2015 г., сключен между [фирма] и [фирма], като предмета на договора е посочен в чл. 1 от същия. Представено е и допълнително споразумение № 1 от 10.12.2015 г., съдържащо волята на страните за промяна в предмета и възнаграждението. Представена е фактура от

11.05.2015 г. за сумата от 39 165, 49 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма], фактура от 28.05.2015 г. за сумата от 39 165, 49 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма], фактура от 11.12.2015 г. за сумата от 39 116, 60 лв. с посочен доставчик [фирма] и получател [фирма]. Представено е и платежно нареждане от 18.12.2015 г. за сумата от 56 327, 90 лв., платежно нареждане от 05.06.2015 г. за сумата от 46 998, 59 лв., платежно нареждане от 14.05.2015 г. за сумата от 46 998, 59 лв. Предметът на договора е посочен в чл. 1 и същият обхваща 1) участие в екипа по изготвяне на ефективна защита в съдебното производство по адм.д. № 104/2015 г. във връзка с ревизионното производство по данъчен ревизионен акт №[ЕИК]/07.05.2014 г., 2) предоставяне на аргументирани писмени становища, доклади, анализи и други експертни консултации при представяне на документация и информация на вещото лице за изготвяне на експертиза по дело 104/2015 г. с оглед защитата на интересите на възложителя, предоставяне на консултации, анализи и писмени становища по предмета и прилагането на ДОПК във връзка с открито данъчно производство по заповед № 1400033/17.02.2014 г., 1400152/15.05.2014 г., 1400215/11.07.2014 г., Р-29-1400033-020-006/17.03.2015 г., обхващащо периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г., 3) предоставяне на консултации, анализи и писмени становища по предмета и прилагането на ДОПК във връзка с открито данъчно ревизионно производство по заповед № Р-29002915001750, обхващащо периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., Р-29002915001791-020-001/20.03.2015 г., обхващащо периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., по отношение на данъчното третиране на двата спорни актива търговска марка и клиентска база, като услугите по тази точка се предоставят както по време на ревизионното производство, така и в съответните производства при евентуалното обжалване на ревизионния акт по административен и съдебен ред.

За услугите по т. 1) е предвидено възнаграждение в размер на левовата равностойност на 40 050 евро. За услугите по т. 2) е предвидено възнаграждение само в случай на издаден данъчен ревизионен акт за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г., отнасящ се до данъчното третиране на нематериални дълготрайни активи – търговска марка и клиентска база, и последваща жалба на възложителя – при постигнато окончателно положително решение на съответния административен орган в полза на възложителя или при постигнато окончателно положително съдебно решение на втора инстанция от възложителя след обжалване по съдебен ред. За услугите по т. 3) в случай на издадени ревизионни актове за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. и за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г., отнасящи се до данъчното третиране на нематериални дълготрайни активи (търговска марка и клиентска база) е предвидено възнаграждение само при постигнати окончателни положителни решения на съответния административен орган в полза на възложителя след обжалване на ревизионния акт по административен ред (ако решенията са положителни за целия размер на единия или на двата актива), или при

постигнати окончателни положителни съдебни решения на втора инстанция в полза на възложителя след обжалване по съдебен ред на всеки един ревизионен акт – 1.5% от признатия потенциален материален интерес. За избягване на всякакво съмнение това възнаграждение съгласно договора се дължи само в случай на постигнато окончателно положение решение на съответния административен орган в полза на възложителя за целия размер на единия или двата актива, влязло в сила, или окончателно съдебно решение в полза на възложителя за всеки ревизионен акт с признат материален интерес едновременно върху целия размер на главницата и лихвите, предмет на съдебни спор или едновременно върху част от главницата и част от лихвите, или само върху главницата или част от главницата. За така посочените услуги страните са постигнали споразумение за фиксирано възнаграждение в размер на 40 050 евро без ДДС, като това възнаграждение е платено по фактури № 1431/11.05.2015 г., 1437/28.05.2015 г. В чл. 2.1.2 е предвидено допълнително възнаграждение за услугите по т. 1 при постигнато окончателно положително съдебно решение на втора инстанция по ревизионен акт №[ЕИК]/07.05.2014 г. – 1.5% от признатия материален интерес.

Подобно възнаграждение е предвидено и за случаите на постигнато окончателно положително решение по ревизионните актове, с които се определят задължения за периодите 2008 г., 2009 г., съответно 2010 г. – 2012 г. От представените по делото доказателства се установява, че с допълнително споразумение е договорено допълнително възнаграждение в размер на 20 000 евро без ДДС, като е посочено, че същото е част от възнаграждението по т. 2 от договора и ще бъде приспаднато от него (това възнаграждение се установява от събраните по делото доказателства, че е било изплатено по фактура № 1512 от 11.12.2015 г.). При съобразяване на обстоятелството, че по т. 2 от договора е предвидено възнаграждение само в случай на издаден данъчен ревизионен акт за периода от 01.01.2008 г. до 31.12.2008 г., като за този период е бил издаден ревизионен акт №[ЕИК]/07.05.2014 г. (който не е ревизионният акт, от който се претендира обезщетението за вреди в това съдебно производство, а се претендира обезщетение за вреди, по което е образувано адм.д. № 13468/2018 г.), следва несъмнения извод, че така заплатената сума не е била заплатена и не е свързана по никакъв начин с ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., като по този начин не се намира в причинно-следствена връзка с частично отменения ревизионен акт, на който се основава исковата претенция, по която е образувано това съдебно производство. Неоснователна е исковата претенция за обезщетение на неимуществени вреди в размер на 65% от сумата, заплатена по фактури № 1431/11.05.2015 г. и 1437/28.05.2015 г. Както правилно посочва в писмените си бележки процесуалният представител на ответника по спора, това е общият размер на дължимото възнаграждение за услуги по няколко отделни ревизионни производства, имащи за предмет определянето по основание и размер на задълженията на [фирма] по ЗКПО за периода 2007 г. – 2013 г. Тази

съдебна инстанция съобразява и обстоятелството, че от събраните по делото доказателства се установява (това е обстоятелство, по което страните не спорят, установява се и от изслушаната по делото съдебно-икономическа експертиза) че последното плащане по договора е от 18.12.2015 г.

Както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, възнаграждението по т. 3) се дължи в случай на издадени ревизионни актове за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. и за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2012 г., отнасящи се до данъчното третиране на нематериални дълготрайни активи (търговска марка и клиентска база) е предвидено възнаграждение само при постигнати окончателни положителни решения на съответния административен орган в полза на възложителя след обжалване на ревизионния акт по административен ред (ако решенията са положителни за целия размер на единия или на двата актива), или при постигнати окончателни положителни съдебни решения на втора инстанция в полза на възложителя след обжалване по съдебен ред на всеки един ревизионен акт – 1.5% от признатия потенциален материален интерес. За избягване на всякакво съмнение това възнаграждение съгласно договора се дължи само в случай на постигнато окончателно положение решение на съответния административен орган в полза на възложителя за целия размер на единия или двата актива, влязло в сила, или окончателно съдебно решение в полза на възложителя за всеки ревизионен акт с признат материален интерес едновременно върху целия размер на главницата и лихвите, предмет на съдебни спор или едновременно върху част от главницата и част от лихвите, или само върху главницата или част от главницата. Ревизионният акт е бил издаден през 2016 г., съдебното обжалване на същия е приключило през 2018 г., поради което не би могъл да се направи обоснования извод, че направеното плащане на 18.12.2015 г. е във връзка с консултантски услуги, предоставени във връзка с административното или съдебно обжалване на ревизионния акт от 2016 г. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява именно с обстоятелството, че възнаграждението по т. 3 е определено в самия договор като дължимо само в случай на постигнато окончателно положение решение на съответния административен орган в полза на възложителя за целия размер на единия или двата актива, влязло в сила, или окончателно съдебно решение в полза на възложителя за всеки ревизионен акт с признат материален интерес едновременно върху целия размер на главницата и лихвите, предмет на съдебния спор или едновременно върху част от главницата и част от лихвите, или само върху главницата или част от главницата.

Не може да се приеме извода, че изплатеното възнаграждение през м. декември 2015 г. е възнаграждението по т. 3 от договора, доколкото същото би било дължимо едва след издаването на ревизионния акт, при постигнато положително решение на съответния административен орган или положително окончателно съдебно решение (положително решение на административния орган е било постигнато през 2017 г., а окончателното положително съдебно

решение през 2018 г.).

Същите изводи следват и по отношение на сключеното споразумение с [фирма], имащо за цел предоставяне на услуги, свързани със счетоводно съдействие в сферата на тълкуването на счетоводни стандарти и практики, идентифициране на съответните съществуващи авторитетни насоки или литература, вземане на становище по предварително поставени въпроси. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява с обстоятелството, че писмото за наемане на данъчни услуги е от 2014 г., плащането по същото за извършените услуги е било извършено през м. май 2014 г., а самото ревизионно производство е било образувано почти две години по-късно (със заповед № Р-29002915001750-020-001/19.03.2015 г., издадена от орган по приходите в ТД на НАП „големи данъкоплатци и осигурители“ е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за окончателен данък по ЗКПО върху залози за хазартни игри за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., данък върху разходите за превозни средства за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., ДДС за периодите от 01.01.2010 г. до 31.12.2010 г., корпоративен данък за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г.). Следователно, дори към момента на датата на възлагане на ревизията, услугите по писмото са били предоставени, било е налице и плащане за извършените услуги. Това договорно правоотношение не е възникнало между двете страни във връзка с процесния ревизионен акт, доколкото, както се посочи и по-горе в мотивите на това съдебно решение, услугите по договорното правоотношение са били предоставени и заплатени почти една година преди издаването на заповедта за възлагане на ревизия, с която е образувано ревизионното производство, по което е бил издаден процесния ревизионен акт. По този начин платеното по фактурата възнаграждение не е в причинно-следствена връзка с частично отменения като незаконосъобразен ревизионен акт.

При съобразяване на изложените обстоятелства следва извода, че не е налице причинно-следствената връзка, която следва да бъде установена като една от предпоставките за уважаване на искова претенция, предявена по реда на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди, поради което исквата претенция и в тази ѝ част, следва да бъде определена като неоснователна. Изводите си тази съдебна инстанция съобразява с предпоставките за приложимостта на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди и на чл. 203 и сл. от АПК, свързани преди всичко с изискването вредите да са пряка и непосредствена последица от увреждането (чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди). И поради това действително този ревизионен акт не може да има за последица по смисъла на чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди обедняването на ищеца с

размера на заплатеното възнаграждение, плащането на което възнаграждение е било осъществено преди издаването на административния акт, с чиято незаконосъобразност се обосновават претендираните вреди. Както и се посочи по-горе в мотивите на това съдебно решение, начинът на формулиране на исковата претенция води до несъмнения извод, че ищецът застъпва в действителност концепция за причинно-следствената връзка, различна от тази, която се извежда от приложимите норми на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди. Концепция, съгласно която за съществуването на тази причинно-следствена връзка е достатъчно незаконосъобразното поведение да представлява необходимо условие за настъпването на вредата, в смисъл, че същата не би настъпила при липсата на такова поведение. Смисълът на нормата на чл. 1, ал. 1 и на чл. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди е по-различен, като отговорността на държавата е за вредите, произтичащи пряко, дори достатъчно пряко от незаконосъобразното поведение на съответния административен орган, което изключва възможността тази отговорност да обхваща вредите, които са далечна последица от това поведение. В процесния случай подобна пряка причинно-следствена връзка не е налице.

Така направените изводи за неоснователност на исковата претенция обуславят и извода за неоснователност на съединените иски за законна лихва върху размера на обезщетението, считано от датата на предявяване на иска до окончателното ѝ изплащане.

При съобразяване на посочените обстоятелства не се обуславят предпоставките за реализиране на отговорността на държавата по чл. 1, ал. 1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди.

От страна на ищеца е направено искане за присъждане на разноски, което с оглед на изхода на спора е неоснователно.

От страна на Националната агенция за приходите е направено искане за присъждане на разноски, което с оглед на изхода на спора е основателно. Съгласно чл. 10, ал. 4 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди, съдът осъжда ищеца да заплати на ответника възнаграждение за адвокат, ако е имал такъв, съразмерно с отхвърлената част на иска, а в полза на юридическите лица се присъжда възнаграждение, ако те са били защитавани от юрисконсулт, чийто размер не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ. Съгласно чл. 37 от Закона за правната помощ, заплащането на правната помощ е съобразно вида и количеството на извършената дейност и се определя с наредба на Министерския съвет по предложение на НБПП. При съобразяване на обстоятелството, че делото е с определен материален интерес, приложение следва да намери чл. 25, ал. 1 от Наредбата за заплащането на правната помощ, съгласно който за защита по дела с определен материален интерес възнаграждението е от 100 до 300 лв. С оглед на обстоятелството, че материалният интерес е над 10 000 лв., съобразно нормата на чл. 25, ал. 2 от

наредбата, в полза на Националната агенция за приходите следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 450 лв., като [фирма] следва да се осъди да заплати в полза на Националната агенция за приходите направените по делото разноски в размер на 450 лв., представляващи възнаграждение за юрисконсулт.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ КАТО НЕОСНОВАТЕЛЕН предявения от [фирма] иск за имуществени вреди общо в размер на 544 976, 82 лв., определени като произтичащи от незаконосъобразен ревизионен акт № Р-29002915001750-091-001/17.10.2016 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., както и иска за присъждане на законната лихва върху главницата от датата на предявяване на иска до окончателното ѝ изплащане.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати в полза на Националната агенция за приходите направените по делото разноски в размер на 450 лв., представляващи възнаграждение за юрисконсулт.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му, пред Върховния административен съд, с връчване на преписи за страните по чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: