

РЕШЕНИЕ

№ 4569

гр. София, 11.08.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 14.07.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Клавдия Дали и при участието на прокурора Първолета Станчева, като разгледа дело номер **2979** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.1, ал.2 от ЗОДОВ вр. чл.17, ал.6 ДОПК вр. чл.203–207 от АПК.

В постъпила в АССГ на 18.03.2019г. искова молба от [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Националната агенция за приходите е предявен иск за присъждане на обезщетение за имуществени вреди в размер на 1 076 636,68 лв. от частично отменен по съдебен ред ревизионен акт, представляващи разноски по договори за учредяване на банкови гаранции и по договори за предоставяне на консултантски услуги, заедно със законната лихва за забава върху главницата, считано от датата на предявяване на иска до окончателното ѝ изплащане. Претендират се разноските по делото.

Обстоятелствата, върху които се основава претенцията са, първо, издаване спрямо ищеца на Ревизионен акт № Р 29 1400033 091 001/ 09.09.2015г. с който са установени задължения за корпоративен данък за 2008г. в размер на 22 683052,91 лв. и лихви за забава в размер на 15280424,98 лв., лихва в размер на 7334,80 лв., начислена върху разход за 2008г., приет за скрито разпределение на печалбата под формата на дивидент, окончателен данък върху залози за хазартни игри за 2009г. в размер на 46 55,46 лв. и лихви за забава в размер на 244450,69 лв.;

второ, обжалване на ревизионния акт по реда на чл.152 ДОПК, в което производство същият е изцяло потвърден с Решение № 1044/ 30.06.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ С.;

трето, частична отмяна на ревизионния акт с влязло в сила на 05.11.2018г. решение на

ВАС по адм. дело № 6784/ 2018г. по отношение на 66,57 % от цялата начислена сума по РА;

четвърто, сключване на договор за издаване на банкови гаранции № 1683/ 01.10.2015г. между ищеца и [фирма], по който от дружеството са направени разходи в размер на 138700 лв.; сключване на договор за кредит между ищеца и Р. /БЪЛГАРИЯ/ ЕАД на 04.12.2015г., по който са направени разходи в размер на 3024,39 лв.; сключване на договор за издаване на банкова гаранция № 15-47/ 25.09.2015г. със [фирма], по който са заплатени разходи в размер на 306050 лв.; сключване на договор за поемане на кредитни ангажименти по линия за овърдрафт кредит № 220-А/ 20.11.2012г. с 8 бр. анекси, по който са издадени 9 бр. банкови гаранции, във връзка с което са заплатени комисиони в размер на 868 345,06 лв.;

пето, заплащане на възнаграждение в общ размер на 355 666,73 лв. по договори за консултантски услуги, а именно: чрез писмо за наемане на данъчни услуги от 29.01.2013г. [фирма] е поело задълженията да предостави данъчни съвети относно текуща данъчна проверка на А1 БЪЛГАРИЯ ЕАД срещу възнаграждение от 26247,24 лв.; писмо за ангажимент от 03.02.2014г. на същото дружество, по силата на които от ищеца са заплатени възнаграждения в размер на 130316 лв.; по договор за консултантски услуги, сключен на 14.04.2014г. с [фирма]; писмо за наемане на консултантски услуги от 08.04.2014г. [фирма]; споразумение с [фирма] № 809/ 14.05.2014г.; писмо за наемане от 31.03.2014г. [фирма], възнагражденията по които възлиза на 81655,91 лв.; сключване на договор от 11.05.2015г. между ищеца и [фирма] за консултантски услуги, по които е заплатено възнаграждение в размер на 117 447,58 лв.

При изложените факти се поддържа, че извършените от ищеца разходи в размер на 1 076 636,68 лв., представляваща сбор от всички направени разходи /1 671 786,18 лв./, умножена по процентното изражение на отменената част от РА 66,57 %, приспадната от признатите разноски в хода на съдебните производства в общ размер на 54 486,07 лв., представляват претърпени вреди по смисъла на чл.1, ал.1 вр. чл.4 ЗОДОВ.

Ответникът, Националната агенция по приходите, чрез представители по пълномощие, в писмен отговор отрича допустимостта на иска в частта му относно претендираните разноски по договори за консултантски услуги с аргумент, че същите са претендирани като вреди от частична отмяна на други ревизионни актове, за което са образувани други дела преди настоящето. Поддържа се и неговата неоснователност поради липса на пряка причинна обусловеност между отмяната на ревизионния акт и направените разходи за издаване, обслужване и управление на банковите гаранции с позоваване на практиката на СЕС. По отношение на договорите за предоставяне на консултантски услуги се сочи, че те предхождат датата на връчване на РА. Касае се за частноправни отношения, в които НАП не е участвала и не е могла да прави възражения за тяхната относимост и необходимост в посочения обем и обхват, както и досежно ценообразуването на предоставените услуги. Претендира се заплащане на юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

За резултатите от извършена спрямо [фирма], сега [фирма] ревизия с обхват ЗДДС за периодите 01.01.2009г. – 31.12.2009г и ЗКПО за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. е издаден Ревизионен акт № Р 29 1400033 091 001/ 09.09.2015г., с който са установени задължения за корпоративен данък за 2008г. в размер на 22 683 052,91 лв. и лихви за

забава 15 280 424,98 лв., лихва в размер на 7334,80 лв., начислена върху разход за 2008г., приет за скрито разпределение на печалбата под формата на дивидент, окончателен данък върху залози за хазартни игри за 2009г. в размер на 416515,46 лв. и лихви за забава, възлизащи на 244450,69 лв. Не се спори, а това е видно от съобразителната част на Решение № 044/ 30.06.2017г. на органа по чл.152, ал.2 ДОПК, че ревизията е възложена със ЗВР № 140033/ 17.02.2014г. и за резултатите е съставен РД № Р 29-140033-092-001/ 02.07.2015г.

Ревизионният акт е оспорен по реда на чл.152 ДОПК на 14.07.2017г. и е изцяло потвърден с Решение № 1044/ 30.06.2017г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 2345/ 05.04.2018г. на АССГ, III отд., 7 с-в по адм. дело № 8636/ 2017г. РА в обжалваната част е отменен. Решението е отменено в частта му, постановяваща отмяна на ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ относно определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749,35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709,89 лева, като вместо него в тази част жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № Р-29-1400033-091-001/09.09.2015г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ в частта за определени задължения за корпоративен данък за 2008 г. в размер 7 715 749,35 лева и за лихви за забава в размер 5 197 709,89 лева е отхвърлена. Решението е оставено в сила в останалата част.

На 01.10.2015г. между ищеца и [фирма] е сключен договор за издаване на банкови гаранции № 1683/ 01.10.2015г., силата на който банката поела задължението да издава банкови гаранции в полза на НАП за обезпечаване задължения на анредителя в размер до 10 000 000 лв., произтичащи от РА № Р 29 1400033 091 001/ 09.09.2015г. С Анекс № 1/ 4.10.2016г. размерът на гаранцията е увеличен на 11 000 000 лв. Не се спори, а това е видно от Б. удостоверение от 11.12.2018г. /л.130/, че по силата на договора и анекса дружеството са направени разходи в размер на 138700 лв.;

На 04.12.2015г. между ищеца като кредитополучател и Р. /БЪЛГАРИЯ/ ЕАД е сключен договор за банков кредит в размер на 5 000 000 лв., който ще бъде ползван за обезпечаване на многократното издаване на банкови гаранции и многократно откриване на акредитиви, които банката ще издава/ открива във валутата на кредита по нареждане на кредитополучателя в полза на посочени от последния трети лица. Според банкова референция от 17.12.2018г. по силата на договора от ищеца са направени разходи в размер на 3024,39 лв.;

На 25.09.2015г. между дружеството-ищец и [фирма] е сключен договор за издаване на банкова гаранция № 15-47/ 25.09.2015г., според който банката поела задължението да издаде на клиента безусловна банкова гаранция в полза на ТД на НАП „ГДО“ в размер до 25 000 000 лв. за гаранитране на задължения към приходната администрация, по който са заплатени разходи в размер на 306050 лв. /удостоверение на л.167/;

На 20.11.2012г. между [фирма] и ищеца е сключен договор за поемане на кредитни ангажименти по линия за овърдрафт кредит № 220-А/ 20.11.2012г. с 8 бр. анекси, по който са издадени 9 бр. банкови гаранции – от 2.10.2015г. /л.106/; от 5.05.2016г.; от 2.06.2016г.; от 6.04.2016г.; от 12.08.2016г. /2 бр./, от 6.07.2016г., от 20.12.2016г. /с промяна от 01.02.2017г./; от 28.08.2017г. /с промяна от 30.11.2017г., от 4.01.2018г., от 02.02.2018г., от 01.03.2018г., от 02.04.2018г., от 4.05.2018г., от 7.06.2018г. от 01.07.2018г. и от 21.09.2018г./ Във връзка с издаването на банковите гаранции от

дружеството на банката са заплатени комисиони в размер на 868 345,06 лв. – удостоверение на л.225-226;

С писмо за наемане на данъчни услуги от 29.01.2013г., се потвърждава ангажиментът на [фирма] да предоставя данъчни услуги на ищеца с тогавашна фирма [фирма]. В обхвата им са включени съвети относно текущата данъчна проверка, съдействие на М. да изготви отговорите на въпросите до данъчните власти въз основа на предоставените от дружеството данни за съответния доставчик на услугата „Т. А.“ АГ. 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 2006г.–2011г. 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 2006г. – 2011г. 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 се използва като доказателство за изготвяне на отговора, преглеждане на проекта с обясненията, разчетите и другите резултати за данъчните органи, подготвени от екипа на М.. Така очертаните услуги са на стойност 26 247,24 лв. (без ДДС) - фактура № [ЕГН] от 30.04.2013г., по която е извършено плащане на 17.05.2013г.

С писмо за ангажимент за данъчни услуги от 3.02.2014г. се потвърждава задължението на [фирма] да предостави данъчни услуги на [фирма]. Отражено е, че М. е получило предварителен данъчен ревизионен доклад № 1400022/ 11.02.2014г., издаден по отношение на финансовите задължения, оценени съгласно разпоредбите на ЗКПО за периода, приключил на 31 декември 2007г. Обхватът на услугите съгласно писмото е данъчно съдействие във връзка с данъчния одит за периода, приключил на 31 декември 2007г.; изготвяне на аргументи и проект на възражение срещу констатациите на ревизионен доклад № 1400022/ 11.02.2014г., 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. За извършените услуги са издадени фактури № [ЕГН] от 13.03.2015г. на стойност 55 076,17 лв. (без ДДС), № [ЕГН] от 30.09.2014г. на стойност 38 940,58 лв. (без ДДС), № [ЕГН] на стойност 23 822,01 лв. (без ДДС) и № [ЕГН] от 19.05.2014г. на стойност 12 478,20 лв. (без ДДС). Сумите по фактурите са наредени по банков път - преводно нареждане от 09.04.2015 г. за 66 091,40 лв., преводно нареждане от 09.10.2014 г. за 50 014,49 лв., преводно нареждане от 17.06.2014 г. за 14 973,84 лв. и от 12.06.2014 г. за 28 586,41 лв.

С писмо за наемане относно договорени процедури от 14.04.2014г. [фирма] потвърждава, че ще извърши процедурите, посочени в раздел „договорени процедури“, изразяващи се в планиране на 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 2004г. – 2005г., както и данъчните актове по отношение на корпоративното подоходно облагане към 31.12.2005г., изготвяне на доклад, включително заключения относно приложимите международни счетоводни стандарти в България за периода 2004г. – 2006г. 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 са определени на два етапа – етап 1 до 22 април 2014г. и етап 2 до 10 май 2014г. В доклад от 15.05.2014г. са изложени приложими счетоводни принципи за извършените сделки през 2004г. и 2005г. и е изведено заключение, че дружеството правилно е признало нематериални активи, включително клиентска база и търговска марка. За извършените услуги е издадена фактура № [ЕГН] от 14.05.2014г. на стойност 31 782,24 лв. (без ДДС) и преводно нареждане от 12.06.2014г. за сумата от 38 138,69 лв.

Писмо за наемане на консултантски услуги от 08.04.2014г., потвърждава ангажимента на [фирма] за предоставяне на консултантски услуги на [фирма] във връзка със счетоводното третиране на две бизнескомбинации. Първата бизнескомбинация е свързана с обстоятелството, че на 6 юли 2004г. [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 2004г. [фирма] се влива в [фирма], което впоследствие се преименува на [фирма], като това дружество е правопреемник на [фирма]. Към 30 септември 2004г. 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 след 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 бизнескомбинация е свързана с обстоятелството, че на 12 юли 2005 г. Т. – 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. За извършените услуги е представен доклад от за счетоводен съвет, изготвен на 19.05.2014 г., в който са дадени отговори на поставените въпроси, кои са приложимите МСС в България за периода 2004г. – 2006г. и има ли дружеството право да признава нематериални активи като клиентска база и търговска марка. Приложени са фактура № [ЕГН] от 20.05.2014г. на стойност 10 757,07 лв. (без ДДС) и преводно нареждане от 30.05.2014г. за сумата от 12 908,48 лв.

За консултантски услуги с цена в размер на 10 000 евро без ДДС е представено 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. Счетоводното съдействие е по въпросите какви са били приложимите международни стандарти, формиращи законовата рамка на отчетност в България в периода 2004г. – 2006г. и допустимо ли е да се признаят нематериални активи, като например клиентска база и търговска марка в бизнес комбинация. За резултатите от услугата е представен отговор от 30.04.2014г., в който се посочва кои са приложимите счетоводни стандарти за финансово отчитане в България за периода 2004-2006г. и позволено ли е да се признават нематериални активи като клиентска база и търговска марка при бизнес комбинации. Приложена е фактура № [ЕГН]/30.04.2014г. на стойност 19 558,30 лв. (без ДДС) и предмет услуга съгласно договор.

Във връзка със заплатени консултантски услуги в размер на 10 000 евро е представено писмо за наемане от 31 март 2014г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] към [фирма] относно предоставянето на счетоводни консултации. Услугите се изразяват в разбирането на консултанта за приложимите международни счетоводни стандарти в България за периода 2004г. – 2006г. 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. За резултатите от възложените консултантски услуги е приложено писмо със счетоводни съвети от 30.04.2014г. В същото е посочено, че е даден отговор на въпросите, кои са приложимите счетоводни стандарти за финансово отчитане в България за периода 2004-2006г. и позволено ли е да се признават нематериални активи като клиентска база и търговска марка при бизнес комбинации. Представени са фактура № [ЕГН] от 15.04.2014г. на стойност 9779,15 лв. (без ДДС) и фактура № [ЕГН] от 11.04.2014г. на стойност 9779,15 лв. Към фактурите е приложено преводно нареждане от 13.05.2014г. за сумата от 11 734, 98 лв.

Относно заплатени правни услуги в размер на 6000 евро без ДДС е представен договор от 28.01.2015г. със [фирма] с предмет преглед и анализ на документацията, свързана с ревизионно производство по издаден ДРА №[ЕИК]/ 07.05.2014г. и изготвяне на становище по констатациите в него.

За правни услуги с цена в размер на 40 050 евро без ДДС е представен договор от 11.05.2015г. със [фирма]. Предметът на договора е посочен в чл.1 и 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 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 01.01.2009г. до 31.12.2009г., 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. 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]/ 07.05.2014г. – 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 2008г., 2009г., съответно 2010г.–2012г. 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 е изплатено по фактура № 1512 от 11.12.2015г.).

На 10.12.2015г. между [фирма] и [фирма] е сключено допълнително споразумение № 1 от 10.12.2015 г., съдържащо волята на страните за промяна в предмета и възнаграждението, а именно уговорено е консултантът да изготви пълен сравнителен анализ на практиките във връзка с амортизиране на търговска марка и клиентска база, съотнесено към периода 2008 – 2011, независимо че за тези периоди производството към момента е спряно. За предоставените услуги е договорено възнаграждение в размер на 20 000 евро без ДДС, което ще бъде приспаднато от възнаграждението, уговорено в договор от 11.05.2015г.

За резултатите от услугата е представено становище относно ревизионно

производство по РА №[ЕИК]/ 07.05.2014г., в което се съдържа професионалното мнение по прилагането на ЗКПО за 2007г. в конкретната фактическа ситуация по казуса. За извършените услуги са издадени фактури: № [ЕГН] от 11.05.2015г. на стойност 39 165,49 лв. без ДДС с предмет 50% възнаграждение по чл. 2.1.1. от договор; фактура № [ЕГН] от 28.05.2015г. на стойност 39 165,49 лв. с предмет второ възнаграждение по чл. 2.1.1 от договор от 11.05.2015г.; фактура № [ЕГН] от 11.12.2015г. на стойност 39 116,60 лв. с предмет консулт. услуга по доп. Споразумение № 1 към споразумение от 11.05.2015г. Във връзка с извършеното плащане по цитираните фактури са приложени: платежно нареждане от 18.12.2015г. за сумата от 56 327,90 лв., платежно нареждане от 05.06.2015г. за сумата от 46 998,59 лв. и платежно нареждане от 14.05.2015 г. за сумата от 46 998,59 лв.

Според заключението на СИЕ, изготвено въз основа на писмените доказателства по делото, но и на допълнително предоставени от счетоводството на ищеца такива, във връзка с обезпечаване на задълженията по РА № Р 29140033 091 001/ 9.09.2015г. от дружеството са сключени договори за банкови гаранции с [фирма] на стойност 868345,06 лв.; със [фирма] на стойност 306 000 лв.; с [фирма] на стойност 138700 лв. и с [фирма] на стойност 3024,39 лв. Разноските във връзка с предоставените банкови гаранции възлизат на 1 316 119,45 лв.

В случай, че дружеството бе предоставило обезпечение в пари в размер на 38631778,84 лв. към 09.09.2015г. за период от 38 месеца вместо безусловна и неотменяема банкова гаранция, то същото би следвало да разполага със свободен паричен ресурс в този размер. Въз основа на справка относно паричните наличности на ищеца е установено, че към 09.09.2015г. дружеството разполага с парични средства в размер на 9 790 063 лв., в който размер не влиза сумата 82 143 600 лв, която е била собственост на ищеца, но по силата на споразумение за обединяване на парични средства е била внесена в рамките на групата на компанията-майка Т. А., по сметка в компанията, управляваща обединените парични средства на групата. Цитираната сума е била предвидена от ръководството на дружеството-ищец за инвестиция в придобиване на 100 % от капитала на [фирма] заедно с неговата компания-майка [фирма]. Придобиването на Близу е осъществено на 28.09.2015г. и инвестицията е била в размер на 69 293 000 лв.

Изводът в заключението е, че дружеството не е било в състояние да предостави обезпечениев размер на 38631778,84 лв. въпреки наличните парични средства, тъй като те са били необходими за осъществяване на неговата обичайна търговска дейност. Според справката за паричните потоци [фирма] приключва 2015-та година с отрицателен нетен паричен поток в размер на 545 хил. лв. и пари и парични еквиваленти към 31.12.2015г. в размер на 5118 хил. лв.; за 2016г. е в размер на 3580 хил. лв. През 2017г. реализира по-съществен нетен паричен поток от дейността си – 47465 хил. лв. след съществени намаления в плащанията и инвестициите в ДМА и НДА.

Ако дружеството бе получило банков кредит в размер 38631778,84 лв. за срок от 38 месеца разходът за лихва по договор с [фирма] би бил 2536 445лв; при договор с [фирма] би бил 2845767 лв; а при договор с [фирма] би бил 12 744 087 лв.

В полза на [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] от ищеца са заплатени 319954,24 лв. ДО 266628,53 лв. и ДДС 53325,71 лв.

Балансовата стойност на недвижимите имоти и движимите вещи, собственост на ищеца към 30.09.2015г. е в общ размер на 309 929 279 лв., а към 31.10.2015г. е в общ размер на 310 527 998 лв., като същата е надхвърляла размера на задълженията на дружествата към тази дата по РА №[ЕИК] 091 001/ 9.09.2015г. и РА №[ЕИК]/ 7.05.2014г. По-голямата част от тях обаче са от съществено значение за дейността на дружеството и не биха могли да бъдат изведени от употреба за покриване на задълженията по РА.

Стойността на ликвидните или изискуеми вземания, които ищецът има към трети лица към 30.09.2015г. е в размер на 34391195 лв., а към 31.10.2015г. е в размер на 33240058 лв., като същата не е надхвърляла размера на задълженията на дружеството по цитираните два ревизионни акта.

Стойността на паричните средства на [фирма] по банкови сметки и в брой към 7.10.2015г. е в общ размер на 18744198,47 лв., като същата е по-малка и не надхвърля размера на задълженията на дружеството към тази дата по РА №[ЕИК] 091 001/ 9.09.2015г. и РА №[ЕИК]/ 7.05.2014г.

При тази фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Искът е процесуално допустим, твърдят се имуществени вреди от частично отменен ревизионен акт, издаден от орган, принадлежащ към структурата на ответника. Спазена е разпоредбата на чл.205 от АПК, съгласно която искът е предявен срещу юридическото лице, представлявано от органа, от чийто незаконосъобразен РА са причинени вредите. В случая това е Националната агенция по приходите, която по силата на чл.2, ал.2 от ЗНАП е юридическото лице на бюджетна издръжка.

Съгласно чл.1, ал.1 от ЗОДОВ 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. За да възникне отговорност за дейност на приходната администрация, предвидена в чл.1, ал.1 от ЗОДОВ и чл.17, ал.6 ДОПК, следва да са налице трите елемента от правопораждащия фактически състав: 1. незаконосъобразен акт, действие или бездействие; 2. имуществени или неимуществени вреди и 3. пряка причинна връзка между тях. Отговорността е безвиновна - съгласно чл.4 от ЗОДОВ държавата дължи обезщетение за всички имуществени и неимуществени вреди, които са пряка и непосредствена последица от увреждането, независимо от това дали са причинени виновно от длъжностното лице.

С аргумент от чл.154, ал.1 от ГПК, вр. чл.144 от АПК в тежест на ищеца е да проведе пълно и главно доказване на всички елементи от фактическия състав на предявения от него иск, а на съда - да приеме за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан. Липсата на който и да е от елементите на фактическия състав на предявения иск обуславя неговата неоснователност.

Правото на обезщетение възниква за вредите, които са пряка и непосредствена последица от увреждането – чл.4 от ЗОДОВ. Преки са вредите, които се намират в причинна връзка с противоправното поведение, а непосредствени – следващите по време и място неправомерния резултат.

Първата предпоставка от фактическия състав на отговорността по чл.1 от ЗОДОВ е налице – РА № Р-29-1400033-091-001/ 09.09.2015г. е частично отменен като незаконосъобразен с влязло в сила на 05.11.2018г. решение на ВАС по адм. дело № 6784/ 2018г.

Вторият елемент от фактическия състав на отговорността по чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ е наличие на вреда. Ищецът твърди, че от частично отменения ревизионен акт са му причинени имуществени вреди, които се изразявали в изплатени разходи по договори за учредяване на банкови гаранции и възнаграждения по договори за консултантски услуги. Безспорно патримониумът на ищеца е намалял с исковата сума и за него е налице имуществена загуба в сочения размер.

Спорът по делото е установява ли се третата предпоставка – пряка причинно-следствена връзка между твърдяните от ищеца вреди и частично незаконосъобразен административен акт по всяка от двете категории имуществени загуби.

В съдебната практика е безпротиворечиво възприето доктриналното разбиране, че причинната връзка е обективен признак, защото съществува в обективната действителност независимо от желанията и волята на отделните лица, включително на извършителя на правонарушението/издателя на незаконосъобразния административен акт/. Причинната връзка е едностранна и необходима. Едностранна е, защото само неправомерното поведение трябва да причинява вредата, но не и обратното. Необходима е, защото винаги след проявлението на неправомерното поведение се проявява вредата. Необходимо е вредата да е “пряка и непосредствена последица” от противоправното поведение, което приложимо по отношение на причинната връзка при всички видове правонарушения /деликт, договорно неизпълнение, административно нарушение, престъпление/. Прекият и непосредствен характер е присъща черта на причинната връзка. П. поведение изпълнява ролята на необходимо условие, без което вредата не би се проявила. Причинната връзка между противоправното поведение и вредата като факт от действителността трябва да бъде доказана във всеки конкретен казус. Доказването на причинната връзка е в тежест на ищеца.

Разноски по издаване и поддържане на банкови гаранции:

По силата на чл.209, ал.1, т.2 ДОПК и чл.153, ал.1 от кодекса ревизионният акт подлежи на предварително изпълнение независимо дали е обжалван. Към датата на издаването си – 09.09.2015г. РА № Р-291400033-091-001 е изпълнително основание и ищецът е длъжник за установените с него задължения в тяхната цялост. Възможностите за спиране на изпълнението на ревизионния акт се съдържат в разпоредбите на чл.153, ал.2-7 ДОПК – компетентен орган е този по чл.152, ал.2 ДОПК. Спиране на изпълнението се извършва се по искане на жалбоподателя въз основа на доказателства за направено 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. Задължение за спиране на изпълнението възниква за решаващия орган само в три хипотези – чл.153, ал.4 ДОПК: ако представеното обезпечение е в пари, безусловна и неотменяема банкова гаранция или държавни ценни книжа и е в

горепосочения размер. В останалите случаи решаващият орган е овластен да извърши преценка на представеното, съответно наложено обезпечение и може да спре изпълнението, като задължи компетентния публичен изпълнител да наложи обезпечителни мерки върху предложеното като обезпечение имущество. Следователно разграничават се две /групи/ предпоставки, при които административният решаващ орган/ съдът, може да постанови спиране на изпълнението на РА: първата е когато обезпечението е в пари, в безусловна и неотменяема банкова гаранция или в държавни ценни книжа и втората, при която съобразно предложеното обезпечение компетентният орган /съдът/ извършват преценка дали по състав, стойност и ликвидност предложеното като обезпечение имущество е съответно на размера на задължението като съвкупност от главница и лихви.

В разглеждания случай дружеството-ищец безспорно е направило своя избор да предложи на органа банкова гаранция. Но този негов избор, както се посочи, е ограничен до три хипотези – или да плати задължението /пари/, или да поиска банка да гарантира изплащането му пред приходната администрация, или да предостави държавни ценни книжа. Нещо повече – изборът на задълженото по РА лице не може да се реализира без участието на насрещен орган – решаващ административен или съд. Поради това концепцията за свобода на избора на засегнатия от /частично/ незаконосъобразен административен акт субект дали да плати задължението по него или да го обезпечи /но само по един от трите способа, един от които е отново пари/ не може да бъде подкрепена. Обратна теза не произтича от напълно идентичните мотиви на СЕС (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). Касае се за производства по чл.340 ДФЕС, в мотивите по чиито решения 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. Разгледаните в горепосочените дела пред СЕС факти се различават от тези, установени в настоящото производство – претендира се обезщетение за вреди, за които се твърди, че са настъпили в резултат на решения на Комисията за връщане на субсидии и за налагане на глоба, които изцяло се различават като правен ефект спрямо ревизионния акт, с който са установени допълнителни данъчни задължения на ищеца. Освен това ищците в производствата пред СЕС, респ. пред Общия съд, обосновават настъпването на част от твърдените вреди с разглеждане на жалбите срещу актовете на ЕК от Общия съд извън разумния срок, които твърдения са отчетени от СЕС при преценката за наличие на пряка причинна връзка между вредите и незаконосъобразните актове. Така в

т. 31 от решение от 13 декември 2018 г. по съединени дела С-138/17 и С-146/17, СЕС посочва, че нарушението на разумния срок за произнасяне по дела Т-72/06 и Т-79/06 не може да бъде основната причина за настъпване на вредата, претърпяна от G. поради плащането на разноските по банковата гаранция през периода след надхвърляне на този срок. Подобни твърдения в настоящото производство не са наведени. Доведено до край, разбирането на ответника, че ищецът не е ограничен в преценката си дали да плати задължението или да предложи друг вид обезпечение, би означавало реципрочно, че ако задълженият субект избере да плати задължението вместо да го обезпечи, той би бил лишен от право на обезвреда. В подкрепа на извода е реш. по адм. дело № 7534/ 2019г. на ВАС, постановено по сходен случай „законодателят е дал възможност за избор при обезпечаване на вземането. Макар, че разпоредбата на чл. 121а, ал. 3 от ДОПК дава възможност на избор, тя по същество ограничава това право до две хипотези – пари или безусловна и неотменяема банкова гаранция. В този смисъл дружеството е ограничено от нормите на закона, какво обезпечение да предложи за замяна и изборът му да представи банкова гаранция не може да се приеме като злоупотреба с права“. В същия смисъл и реш. по адм. дело № 3929/ 2018г. на ВАС.

По тези съображения съдът приема, че е налице пряка причинна обусловеност между разходите, понесени от ищеца за издаване и поддържане на банкови гаранции и частично отменения ревизионен акт и пропорционално на тях е дължимо обезщетение в размер на 876140,71 лв. /66,57% от 1 316119,45 лв./

Разходи за консултантски услуги:

Възражението на ответника за недопустимост на производството в тази част не се възприема от съда: 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. По настоящето дело е предявен иск за обезщетение на вреди, произтичащи от частичната отмяна на РА № Р-29-140033-091-001/ 9.09.2015г., по адм. дело № 1815/ 2019г. на I отд., 10 състав се претендират вреди от частично отменения РА № 290002915001750-091-001/ 17.10.2016г. /постановено е решение от АССГ и понастоящем е висящо касационно производство/, а по адм. дело № 13465/ 2018г. на I отд., 3 състав се претендират вреди от частично отменения РА № Р-291400022/ 7.05.2014г. /производството по този спор също не е приключило с влязъл в сила съдебен акт/. Право на ищеца е да избере кои фактически основания да включи в исковата си претенция за обосноваване на вреди от три различни административни акта. Дали настъпването им е установено, е част от преценката по съществуването на спора в рамките на отделните иски производства.

Съдът намира, че намаляването на имуществото на ищеца с разходите за

консултантски услуги, оказани от одиторски дружества, не се намират в пряка причинна обусловеност с частично отменения ревизионен акт поради две съображения:

неотнositимост на услугите към частично отменения ревизионен акт

Договорите за консултантски услуги конкретно в частта им предмет и обхват са разгледани подробно във фактическата част от решението – така писмо за наемане на данъчни услуги от 29 януари 2013г., с което се потвърждава ангажимента на [фирма] да предоставя данъчни услуги на [фирма] с обхват данъчни съвети относно „текущата данъчна проверка“, но, както бе посочено, процесната ревизия е възложена на 14.02.2014г. 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. Спор с такъв предмет не е възникнал по повод на РА № 29-1400033-091-001/ 9.09.2015г. Идентично, според писмо за ангажимент за данъчни услуги от 3 февруари 2014 г. КПМГ България О. поема задължението да предостави данъчни услуги на [фирма] във връзка с „предварителен данъчен ревизионен доклад № 1400022/11.02.2014г.“, очевидно неотнositим към ревизионния акт, от чиято частична отмяна се претендират разглежданите вреди. Аналогични са и съображенията за неотнositимост на разходите за извършени услуги от Одиторско дружество „З. и партньори“, от съдържанието на договорите с което дружество е ясно, че в обхвата им са включени проблеми, възникнали от издаването на различни от процесния ревизионни актове за други данъчни периоди.

Дължимата грижа за управление на собствените дела

Действително, по съдържанието си въпросите, чийто анализ е възложен на консултантските дружества, е идентично и касае третирането на нематериални активи, включително клиентска база и търговска марка за периода 2004г. – 2006 г., както и съдействие в сферата на тълкуването на счетоводни стандарти и практики, приложими за посочените периоди. Изборът на [фирма] да ползва високоспециализирано съдействие при и по повод ревизионното производство, приключило с издаването на частично отменения ревизионен акт, е израз на дължимата грижа на търговеца за най-добрите му интереси и не се намира в пряка причинно-следствена връзка с незаконосъобразния акт. В основната си част гореописаните консултантски услуги, касаят данъчни услуги, състоящи се в проучване и тълкуване на националното законодателство и МСФС, както и счетоводни съвети по идентични въпроси. Преценката за ангажиране на един или няколко данъчни консултанта или юридическо съдействие по идентични счетоводни въпроси и процесуални подходи, съответно разходите, които биха били реализирани за тези услуги, е изцяло в правомощията на управляващите органи на ищеца. Резултатите от тези услуги са имплементирани във формираната от дружеството процесуална позиция в административните и съдебни производства по оспорване на ревизионните актове. Това решение за подхода при ангажиране на услуги, свързани със съвети за счетоводното третиране на определени активи, респ. за защитата в хода на процесното ревизионно

производство е резултат на суверенна преценка на дружеството и не произтича пряко от образуваното срещу дружеството ревизионно производство, респ. не може да обоснове отговорност за вреди от частично незаконосъобразния РА. Ангажирането на множество консултанти по данъчни въпроси, разглеждани в ревизионните производства срещу ищеца, сочи на активното участие на търговеца в тези производства и адекватен подход при защитата на интересите му, но не е типична, нормално настъпваща и необходима последица от частично незаконосъобразния акт.

По изложените съображения съдът приема, че предявеният иск за присъждане на обезщетение за претърпени от ищеца имуществени вреди в резултат на частично незаконосъобразния № Р 29 140033 091 001/09.09.2015г. е частично основателен, поради което следва да бъде уважен за сумата от 876140,71 лв., представляваща разходи на дружеството, направени за издаване и поддържане на банкови гаранции, заедно със законната лихва върху тази сума, считано от датата на подаване на исковата молба – 18.03.2019г. до окончателното изплащане на сумата. В останалата част до пълния претендиран размер от 1076636,68 лв., искът следва да бъде отхвърлен.

В съответствие с чл.81 ГПК е дължимо произнасяне по своевременно заявените от страните претенциите за присъждане на разноски:

От [фирма] са направени такива в общ размер на 27373,24 лв., от които държавна такса 50 лв., възнаграждение на експертиза 600 лв. и адвокатско възнаграждение в размер на 26723,24 лв., срещу което от ответника е заявено възражение за прекомерност. Същото съдът намира за основателно предвид фактическата и правна сложност на спора, обема и качеството на осъществената от дружеството процесуална защита и го редуцира до размера по чл.7, ал.2, т.6 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения в редакцията ѝ към датата на устните състезания до 22 296,37 лв. Съразмерно на уважената част от иска на дружеството се следват разноски, виъзлизаци на 18673,20 лв. Независимо от изхода на спора – частично отхвърляне на иска на ответника не се следват разноски по аргумент за обратното от разпоредбата на §6, ал.1 от ЗИДЗОДОВ, ДВ бл.94/ 2019г.

Така мотивиран, съдът

Р Е Ш И :

ОСЪЖДА, по иск с правно основание чл.1, ал.1 от Закона за отговорността на държавата и общините за вреди, **НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ** да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], сумата 876140,71 лева (осемстотин седемдесет и шест хиляди сто и четиресет цяло и седемдесет и една стотни), представляваща обезщетение за претърпени имуществени вреди, причинени от частично незаконосъобразния Ревизионен акт № Р 29 140033 091 001/09.09.2015г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., състоящи се в направени от ищеца разходи по издаване и поддържане на банкови гаранции, заедно със законната лихва върху тази сума от датата на исковата молба – 18.03.2019г. до окончателното изплащане на задължението, както и сумата от 18673,20 (осемнайсет хиляди шестстотин седемдесет и три цяло и двадесет

стотни) лева, представляваща разноси по делото, като ОТХВЪРЛЯ иска в останалата му част до пълния предявен размер от 1076636,68 лв., заедно със съответно претендираните лихви.

Решението може да бъде обжалвано чрез Административен съд София-град пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните чрез връчване на преписи.

СЪДИЯ: