

РЕШЕНИЕ

№ 9

гр. София, 02.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,
в публично заседание на 29.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Йорданова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **6135** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Автомагистрали“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „В.“, [улица], ет.4, представлявано от изп. директор, чрез пълномощник, срещу РА № Р-29002921002574-091-001/ 11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 726/13.05.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м.06, м.08 и 09.2020г., общо в размер на 83844.02 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 12612.27 лв.

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в представени писмени бележки, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Излага подробни съображения в тази насока. Позовава се на практиката на СЕС и ВАС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Претендира разноски по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разноски по делото.

СГП – редовно уведомена не изпраща представител и не излага становище по

същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 29002921002574-020-001/29.04.2021г. / л.64 от делото/, издадена от компетентен орган, съгласно Заповед № ГДО-62/20.05.2021г. „Заповед № ГДО-215/15.12.2017г. и Заповед № ГДО-5718.05.2021г. / л.60-63 от делото/ на директора на ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.м.01.06.2020 г. – 30.09.2020г, като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 10.05.2021г. Заповедта от 29.04.2021 г. е изменена със ЗВР № Р-29002921002574-020-002/10.08.2021г. / л.67 от делото/. Със Заповед № Р-29002921002574-ЗИД-001/07.10.2021г. на изп.директор на НАП , на основание чл.114, ал.4 от ДОПК е удължен срока за извършване на ревизията до 08.12.2021 г. Издадена и ЗИЗВР № Р- 29002921002574-020-003/07.10.2021г., с кото срока за завършване на ревизията е определен до 08.12.2021 г. / л.70-73 от делото/. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по- късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-29002921002574-092-001/10.12.2021г., връчен електронно ведно с доказателствата на 15.12.2021г. /л.74-95 от делото/. Жалбоподателят е подал възражение по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, депозирано в ТД на НАП С. на 28.01.2022г. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-29002921002574-091-001/ 11.02.2022 г. / л.99-106 от делото/. РА е връчен електронно на 22.02.2022г. Същият е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията.

Дейността на „Автомагистрали“ ЕАД е изграждане и поддържане на автомагистралите в страната и експлоатация на пътните обекти, бази и съоръжения към тях, и отдаване под наем на недвижими имоти.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане, в хода на ревизията на дружеството са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения с №Р-29002921002574-040-001 от 25.05.2021 г.; №Р-29002921002574-040-002 от 20.09.2021 г.; №Р-29002921002574-040-003 от 26.10.2021 г. и №Р-29002921002574-040-004 от 02.12.2021 г., в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „Стиви 2020“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], обективизирана с Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22220621079172-141-001 от 06.07.2021 г.

С Протокол №П-29002920167684-073-001 от 10.12.2021 г. са приобщени доказателства, събрани при извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на „Автомагистрали“ ЕАД, приключила с Протокол № П-29002920167684-073-001 от 26.01.2021 г.

Всички предприети в хода на ревизията процесуални действия и събраните във връзка с тях доказателства са подробно описани в РД, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от РА.

Установено е, че на 03.12.2019 г. между „Автомагистрали“ ЕАД, в качеството на цедент, „Общинска Банка“ /ОБ АД/ и „Българска Банка за Развитие“ АД /Б. АД/ като цесионери и Агенция „Пътна Инфраструктура“ /А./ - длъжник по вземането, е

сключен рамков договор за продажба на вземания. Съгласно същия А. като възложител и „Автомагистрали“ ЕАД, в качеството си на изпълнител са сключили договори за възлагане на обществени поръчки №РД-33-4 от 29.05.2015 г. и №РД-38-17 от 01.09.2015 г., като по смисъла на чл. 1 от договора цесионерите Б. АД и ОБ АД се съгласяват да изкупят вземанията на „Автомагистрали“ ЕАД спрямо А., произтичащи от въпросните два договора за възлагане на обществена поръчка в размер до 80 000 000,00 лв. По аргумент от разпоредбата на чл. 1, ал. 2 вземанията се придобиват съвместно от цесионерите в съотношение 50/50. Страните се съгласяват, че след настъпване на падежа по чл. 4, ал. 1 всички прехвърлени, но не платени в срок от страна на А. вземания, ще се считат за придобити разделно от всеки от цесионерите в уговореното процентно съотношение и всеки от цесионерите ще упражнява поотделно правата си във връзка с принудителното събиране на вземанията /чл. 1, ал. 6 и ал. 7/. По смисъла на чл. 4, ал. 1 от договора А. и цесионерите се споразумяват, че А. в качеството си на длъжник по вземането ще плати по номинал на цесионерите прехвърлените вземания в срок до 36 месеца от датата на сключване на договора, а именно до 03.12.2022 г. По смисъла на чл. 3, ал. 1 от договора вземанията на цедента „Автомагистрали“ ЕАД се прехвърлят възмездно. Пълният размер на продажната цена за прехвърляне на вземанията е в размер равен на номиналната стойност на прехвърлените вземания, намален с 3% годишен сконтов процент, изчислен върху реалния брой дни от датата на плащане на аванса по съответния анекс до датата на окончателното погасяване на длъжника /чл. 3, ал. 2/. По аргумент от нормата на чл. 3, ал. 3 плащането на продажната цена се извършва след сключване на съответния анекс за прехвърляне на вземания, по посочена от цедента сметка, както следва: авансово плащане в размер на 90% от номиналния размер на всяко прехвърлено вземане. Плащането се извършва в срок до 3 работни дни, считано от датата на представяне на всички необходими документи; изравнително плащане в размер на разликата между пълния размер на продажната цена, изчислен по описания в ал. 2 начин, извършеното авансово плащане и междинните плащания, в случай че има такива. Изравнителното плащане се извършва в срок до 1 работен ден след датата на окончателното плащане от длъжника по вземането /А./.

По силата на чл. 7, ал. 1 „Автомагистрали“ ЕАД се задължава да заплаща ежегодно на цесионерите такса за управление и обработка в размер на 0,5% за всяка започната година върху номиналния размер на всяко цедирано вземане до окончателното им издължаване от страна на А. Тоест, с въпросния договор „Автомагистрали“ ЕАД е прехвърлило вземането си от А. на ОБ АД и Б. АД, но не по номинал. Последните плащат авансово 90% от вземането, а разликата до номиналната стойност на вземането, намалена с 3% годишен сконтов лихвен процент, плащат след като е извършено окончателно плащане от страна на длъжника на вземането - А.. За услугата цесионерите получават възнаграждение в размер на 0,5% върху номинала на цедираното вземане.

На 04.06.2020 г. между „Автомагистрали“ ЕАД и „ГБС- Инфраструктурно Строителство“ АД, е подписано споразумение, съгласно което на 05.09.2019 г. между страните е сключен договор за подизпълнение по договори за възлагане на обществена поръчка №РД-33-4 от 29.05.2015 г. и №РД-38-17 от 01.09.2015 г., както и анекси и допълнителни споразумения. В изпълнение на задълженията си по подписания по-горе договор „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД е изпълнило и отчетло пред възложителя строително-монтажни

работи /СМР/ на обща стойност 13 814 072,86 лв. с ДДС, за което са издадени пет броя фактури от 14.05.2020 г. В §4 от споразумението се сочи, че възложителят е отчел пред А. изпълнените СМР, като същите са потвърдени и приети от агенцията. Доколкото в сключените между „Автомагистрали“ ЕАД и „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД договори и анекси е уговорено, че „Автомагистрали“ ЕАД ще заплати извършените СМР след заплащане на дължимата сума от А., а „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД има интерес от получаване на сумите за изпълнените СМР преди изплащането им от А., то се съгласява да поеме разходите, които биха произтекли за „Автомагистрали“ ЕАД по силата на сключения договор за цесия с Б. АД и ОБ АД. В частност, съгласно чл. 2, ал. 1 „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД се съгласява да получи сумата от 13 814 072,86 лв., намалена с 3% годишен сконтов процент, изчислен върху реалния брой дни от датата на сключване на споразумението. Извършването на плащането е договорено както следва: първи транш - сума в размер на 90% от общия размер на сумата и намалена с такса управление в размер на 0,5% върху пълната стойност на вземането, равняваща се на 69 070,36 лв., което се извършва в срок до 3 работни дни, считано от датата на сключване на споразумението; втори транш - изравнително плащане. Същото се извършва в срок до 3 работни дни считано от датата на получаване на сумата от банката по сметка на „Автомагистрали“ ЕАД съгласно договора за цесия. Аналогично споразумение е сключено на 12.08.2020 г. и с „ОРС – Инфраструктура“ ООД, подизпълнител на ревизираното дружество по договори за възлагане на обществени поръчки №РД-38-17 от 01.09.2015 г. и №РД-33-4 от 29.05.2015 г.

В резултат на така постигнатите договорености „Автомагистрали“ ЕАД издават фактури на „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД и на „ОРС-Инфраструктура“ ООД за дължимата по силата на чл. 7, ал. 1 от рамковия договор за продажба на вземания от „Автомагистрали“ ЕАД на цесионерите такса за управление и обработка в размер на 0,5%, както следва: фактура №0...03311 от 12.08.2020 г. с данъчна основа 51 356,82 лв. и фактура №0...03154 от 04.06.2020 г. с данъчна основа 69 070,36 лв., издадени на „Г.-И. Строителство“; фактура №0...03315 от 19.08.2020 г. с данъчна основа 57 046,51 лв., издадена на „ОРС-Инфраструктура“ ООД.

Извършените доставки по горепосочените фактури „Автомагистрали“ ЕАД е третирано като освободени доставки по смисъла на чл. 46 от ЗДДС.

Съгласно писмено обяснение разплащането към основните подизпълнители на „Автомагистрали“ ЕАД, съгласно сключените договори, се извършва след като А. приеме и разплати сертификатите, в които са актувани извършените дейности. Забавянето на разплащанията от страна на А., довежда до невъзможност „Автомагистрали“ ЕАД да се разплати със своите контрагенти, в конкретния случай „ОРС Инфраструктура“ ООД и „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД. По този повод е сключен договор за цесия с Б. АД и ОБ АД за цедиране на неразплатени сертификати и споразумения с горесцитираните дружества за поделяне на таксите по цесията, пропорционално на дължимите и получени суми. Фактурите са издадени с основание „такса за управление на кредит“ въз основа на разпоредбите, включени в споразуменията, сключени между „Автомагистрали“ ЕАД и подизпълнителите. Съгласно чл. 3 от същите, изпълнителят се е съгласил да обезщети възложителя /„Автомагистрали“ ЕАД/ за извършените от него разходи за такса управление, дължима на основание чл. 7 от рамковия договор за продажба на вземания, сключен на 03.12.2019 г. между „Автомагистрали“ ЕАД, А., Б. АД и ОБ АД. Соци се, че на

практика, всички фактурирани от цесионерите към цедента такси се префактурират към съответния контрагент на „Автомагистрали“ ЕАД, чието вземане като подизпълнител е обект на договора за цесия. Видно от самия рамков договор за продажба на вземания, сключен на 03.12.2019 г., същият има за предмет изкупуване на вземания на „Автомагистрали“ ЕАД спрямо А. в общ размер до 80 000 000,00 лв., произтичащи от два договора за възлагане на обществена поръчка. Вземанията, предмет на договора за цесия, са установени по основание и размер. За самия характер на договора отбелязва, че макар да има предвидена фигурата на „агент“ /която съгласно чл. 2, ал.1 от същия следва да се изпълнява от Б. АД/, то за тази си дейност агентът няма да получи възнаграждение /както изрично е посочено в същата разпоредба/. Предвид факта, че страна по договора като цесионер са две дружества /Б. АД и ОБ АД/ дейността на агента се свежда до администриране на отношенията между цесионерите предвид сложната им и тромава корпоративна структура. Нито агентът, нито самите цесионери обаче, съгласно обясненията на ревизираното лице, не предоставят никакви други услуги, свързани със самите вземания, като например комплексно обслужване, включващо счетоводно отчитане на отношенията, събиране и предоставяне на продавача на информация за платежоспособността на цесионерите и т.н., тъй като длъжникът по вземането А. не е оспорило вземанията, страна е по рамковия договор и вземанията на „Автомагистрали“ ЕАД са установени по основание и размер.

На следващо място сочи, че таксата за обслужване, предвидена в чл. 7 от рамковия договор за продажба на вземания, е дължима от „Автомагистрали“ ЕАД на цесионерите. Тази такса обаче не е възнаграждение, а фиксирана стойност на услугата по администриране и управление на отношенията между страните по рамковия договор. Твърди, че при тълкуване разпоредбите на самия договор става ясно, че не съществуват клаузи, според които цесионерите на вземанията поемат риска от събирането на вземанията и срещу това да получат възнаграждение - точно обратното: цесионерите следва да получат пълния размер на съответните прехвърлени вземания. Този извод се потвърждавал и от разпоредбите на рамковия договор и по-конкретно на чл. 1, ал. 6.

Според ревизираното лице фактурите, издадени на „ОРС-Инфраструктура“ ООД и на „ГБС-Инфраструктурно Строителство“ АД представляват префактуриране на такса за управление на кредит /цесия/-необлагаема доставка по силата на чл. 46, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

При така установената фактическа обстановка от ревизиращия екип е прието, че договореното в чл. 7, ал. 1 от рамковия договор за продажба на вземане възнаграждение в размер на 0,5% за всяка започната година, изчислено върху номиналния размер на всяко цедирано вземане до окончателното издължаване от страна на А., има характер на възнаграждение по договор за факторинг и подлежи на облагане по реда на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. С РА са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 11 511,73 лв. за данъчен период м. 06.2020 г. и в размер на 18 067,22 лв. за данъчен период м. 08.2020 г. в резултат на преквалифициране на сключения на 03.12.2019 г. между „Автомагистрали“ ЕАД, от една страна, и ОБ АД и Б. АД, от друга страна, договор за прехвърляне на вземания от А. в договор за факторинг.

Органите по приходите са отказали право на приспадане общо в размер на 54 265,07 лв., по 13 фактури, издадени от „Стиви 2020“ ЕООД през данъчни периоди

м. 06.2020 г., м. 08.2020 г. и м. 09.2020 г. Установено е, че не са налице доказателства за извършване на СМР от посочения във фактурите доставчик „Стиви 2020“ ЕООД. Присъединени са писмени доказателства от извършена проверка на „Автомагистрали“ ЕАД, връчени са допълнителни искания за представяне на документи и писмени обяснения от ревизираното лице и неговия доставчик, предприети са служебни проверки в търговския регистър и информационната система на НАП. Събрани са писмени обяснения, договори, анекси, протоколи за приемане на дейности, фактури и др. Констатирано е разминаване между подписите в представените при ревизията доказателства и тези, в документите, представени в търговския регистър от страна на „Стиви 2020“ ЕООД. Събрани са доказателства, че дружеството не е разполагало с трудов ресурс, с който да осъществи фактурираните доставки, нито е закупувало материали. При ревизията не са установени данни за извършвана стопанска дейност, счетоводна отчетност, подавани годишни декларации и отчети от доставчика. Установено е също, че на адреса на дружеството не се намира офис или лице за контакт. Въз основа на комплексната преценка на установените факти и обстоятелства е формиран извод, че „Стиви 2020“ ЕООД не е действителен доставчик на фактурираните услуги и са налице данни за участие в данъчна измама на получателя по доставките „Автомагистрали“ ЕАД. На основание чл. 70, ал. 5 ЗДДС на ревизираното дружество е отказан данъчен кредит по фактурите, издадени от „Стиви 2020“ ЕООД.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № № Р-29002921002574-091-001/ 11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 726/13.05.2022г. го е потвърдил.

Други доказателства не са ангажирани от страна на жалбоподателя в хода на съдебното производство.

С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА, в частта, потвърдена с Решение № 726/13.05.2022г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **НЕОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

По валидността на акта:

Настоящият състав намира за неоснователни и оплакванията на жалбоподателя, че при извършването на ревизията, изготвянето на ревизионния доклад и ревизионния акт, както и при издаването на потвърдителното решение на Директора на Дирекция "ОДОП", са допуснати нарушения на принципите на служебното начало, на добросъвестност и право на защита, установени съответно в чл. 5 и чл. 6 от ДОПК както и че ревизията не е приключила в законоустановения срок. От посочените основни начала на данъчно-осигурителния процес органите по приходите следва да се ръководят в действията си на всеки етап от регламентираната с ДОПК процедура по установяване публичните вземания и нарушението им действително би довело до незаконосъобразност на извършените действия и издадените

актове. В настоящия случай обаче от събраните по делото доказателства не се установява да са допуснати такива нарушения. Обратно - при извършване на ревизията са спазвани всички законови изисквания, като констатациите на проверяващите органи са извършени изцяло на база служебно събраните от тях по съответния ред в хода на ревизията доказателства. Жалбоподателят и бил запознаван с всички действия и актове на приходната администрация и му е предоставена достатъчна възможност да реализира защитата си, от която той явно не е намерил за необходимо да се възползва до издаването на ревизионния акт. От преписката не се установява при извършването на ревизията, събирането и обсъждането на доказателствата, и формирането на фактическите и правните им изводи, да е нарушаван принципа на служебно начало и добросъвестното упражняване от страна на ревизиращите органи по приходите на техните процесуални права, или същите да са извършили действия, надвишаващи законовите им правомощия. В хода на ревизията са събрани всички относими доказателства и от трети лица, приобщени по съответния ред от ревизиращия екип, съгласно изискванията на ДОПК.

С оглед на горното, при извършване на служебна проверка по чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи, съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията. Същият е издаден в изискуемата форма и има съдържание, в което са изложени фактическите и правните основания за издаването му. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с валидни КЕП от издателите му предоставен на електронен носител и приложен по делото (л.109-117 от делото). Видно от представените в писмото доказателства, електронните подписи на органите по приходите, участвали в ревизията са били валидни и квалифицирани по смисъла на чл. 13, ал. 3 и 4 от ЗЕДЕП. При извършването на ревизията не са били допуснати нарушения на процесуалните разпоредби визирани в ДОПК, поради което обжалваният РА № Р-29002921002574-091-001/ 11.02.2022 г., не страда от пороци, водещи до неговата нищожност.

По процесуалната и материалната законосъобразност на акта:

На първо място жалбоподателя оспорва извода на органите по приходите, че възнаграждението в размер на 0,5% за всяка започната година и изчислено върху номиналния размер на всяко цедирано вземане до окончателното издължаване от страна на А., има характер на възнаграждение по договор за факторинг и подлежи на облагане по реда на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС.

В конкретния случай жалбоподателя твърди, че неправилно органът по приходите е квалифицирал сделката между „Автомагистрали“ ЕАД и „ББР“ АД и „ОБ“ АД като такава по договор за факторинг. Твърди, че когато са прехвърля парично вземане, доставката има характер на финансова услуга по смисъла на чл.46, ал.1, т.3 от ЗДДС и е освободена такава.

Съдът намира тези възражения за неоснователни.

Съгласно чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни

договорни инструменти, без сделката по събиране на дългове и факторинг и отдаване под наем на сейфове.

Видно от клаузите в рамковия договор за продажба от 03.12.2019 г. - чл.3, ал.2, предвидено е, че пълният размер на продажната цена за прехвърляне на вземания е равен на номиналната стойност на прехвърлените със съответния анекс вземания, намалена с 3% годишен сконтов процент, изчислен върху реалния брой дни от датата на плащане на аванса по съответния анекс до датата на окончателното погасяване от длъжника по вземането, при отчитане на евентуално извършени междинни плащания. Тоест, налице е намаление на цената на прехвърленото вземане /номинална стойност - 3%/, което може да има характер на продажба на вземането на цена по-ниска от номиналната му стойност, но може да се възприеме и като форма на възнаграждение за банковите институции, поради което договореното намаляване на цената не може да се приеме като безспорен критерий за третиране на договора като договор за цесия, а не като такъв за факторинг. Видно обаче от чл.7 на този договор, е предвидено възнаграждение за „ОБ“ АД и „ББР“ АД /„Автомогистрали“ ЕАД се задължава да заплаща ежегодно на „ББР“ АД и „ОБ“ АД такса за управление и обработка в размер на 0,5% за всяка започната година върху номиналния размер на всяко цедирано вземане до окончателното им издължаване от страна на А./. По аргумент от чл. 7, ал. 2, ал. 3 и ал. 5 таксата за първата година е дължима към датата на авансовото плащане; за всяка следваща година до окончателното издължаване от страна на А. таксата се заплаща на всеки 12 месеца, считано от датата на прехвърляне на конкретното вземане, но за не повече от периода до 03.12.2022 г., независимо от това дали длъжникът по вземането - А. е издължила прехвърлените по реда на договора вземания или не.

В ЗДДС не е налична легална дефиниция на понятието факторинг. Такава се съдържа в §1, т. 11 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. По смисъла на последния „Ф.“ е сделка по прехвърляне на еднократни или периодични парични вземания, произтичащи от доставка на стоки или предоставяне на услуги, независимо дали лицето, придобило вземанията /фактор/, поема риска от събирането на тези вземания срещу възнаграждение. Разпоредбата на чл. 2, ал. 2, т. 12 от Закона за кредитните институции /ЗКИ/ също борави с понятието „факторинг“ при изреждане на банковите сделки. Последният урежда най-общо факторинга като договор за покупка на вземания, произтичащи от доставка на стоки или предоставяне на услуги и поемане на риска от събиране на тези вземания.

Следва да се отбележи, че договорът за факторинг съдържа като правопораждащ факт съществени общи признаци с договора за цесия, уреден в Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, доколкото се касае за договори с предмет вземания на една от страните към трети лица - длъжници на прехвърлителя. Предметът на втория договор, обаче е ограничен до вземания на доставчика за цената на предоставяните от него на трети лица стоки или услуги, т. е. предмет при факторинга са само парични вземания, основани на тези сделки. С оглед целта на самия факторинг, а именно ограничаване на неблагоприятните последици за доставчика от осъществяване на доставки на

стоки и предоставяне на услуги на трето лице-негов длъжник при условията на търговски кредит, чрез прехвърлянето на риска от кредита върху фактора, в правната доктрина се застъпва становището, че за разлика от цесията, вземането - предмет на прехвърляне с договора за факторинг е винаги бъдещо, т. е. невъзникнало в патримониума на доставчика към датата на сключване на договора за факторинг или най-малкото с бъдещ, т. е. ненастъпил падеж. Само в тези случаи се проявяват функциите: финансиране от страна на фактора на търговската дейност на доставчика и поемане на риска, които отличават факторинга като форма на финансово-кредитна дейност за разлика от цесията по гражданското право. /Решение №94 от 10.07.2014 г. по т.д. №3643/2013 г., Т.К., II Т.О. на ВКС/. Друга характерна черта на договора за факторинг е тази, че при него, тъй като факторът поема риска, той има право и на възнаграждение.

Следователно най-общо факторингът представлява цесия на вземане за цената по договор за продажба с ненастъпил падеж, която се сключва с цел събиране на вземането и покриване на риска от неплатежоспособността на купувача от фактора. Тя има за последица обезпечаване получаването на дължимото възнаграждение от страна на доставчика независимо от възможността получателят по доставката да изпълни в срок договорното си задължение за заплащане на дължимото възнаграждение и прехвърляне на риска от забавеното изпълнение или неизпълнение от доставчика по доставката към фактора. От тук и извода, че независимо от това как страните по едно договорно правоотношение са го определили и че страни по същото са кредитни институции, които по занятие извършват сделки по факторинг, за определянето на правната същност на сделката и нейните данъчни последици от значение са съществените характеристики на договора, а не неговото наименование. Именно тези съществени елементи на договора разкриват и действителната воля на страните, която следва да бъде взета предвид при тълкуване на договора.

В случая е безспорно, че предмет на прехвърляне са паричните вземания на „Автомагистрали“ ЕАД от А. във връзка с извършени услуги по Договори за възлагане на обществени поръчки №РД-33-4 от 29.05.2015 г. и №РД-38-17 от 01.09.2015 г. В този смисъл, правилно е прието от органите по приходите, че е налице е първият критерий за третиране на договора като такъв за факторинг. Правилни са и изводите по отношение на втория критерий за наличието на факторинг. Видно от чл. 1 от договора, същият е с предмет изкупуване на вземания на „Автомагистрали“ ЕАД от А. в общ размер до 80 000 000,00 лв., които вземания са възникнали въз основа на фактури, посочени и индивидуализирани съгласно допълнителни споразумения /анекси/ към договора. Съгласно чл. 2, ал. 4 от договора след получаване на искане за цедиране на вземането по съответната фактура, издадена от „Автомагистрали“ ЕАД на А. и провеждане на изискванията, описани в него, агентът пристъпва към оформяне на анекс за цедиране. Към анекса за цедиране, за да се извърши плащане, е необходимо да е налице потвърждение от длъжника по вземанията - А., че вземанията предмет на цесия са възникнали по договор за обществена поръчка, по който А. е страна и „Автомагистрали“ ЕАД, в качеството си на изпълнител по този договор, е

изпълнил всички свои задължения към А.; Дейностите по договора за възлагане на обществена поръчка, от които произтичат вземанията са действително извършени от „Автомагистрали“ ЕАД; А. не е извършвало плащания по съответните фактури и т. н. /чл. 5, т. 6/. Тоест, дори и към датата на сключване на рамковия договор за продажба на вземания, вземанията на „Автомагистрали“ ЕАД да са били бъдещи, с ненастъпил падеж, то съгласно рамковия договор, за да настъпи транслативен ефект и да се прехвърли вземането, респективно да възникне задължение на „ББР“ АД и „ОБ“ АД да заплатят така прехвърленото вземане, е необходимо вземането на „Автомагистрали“ ЕАД да е възникнало, а не да е бъдещо такова.

От съдържанието на споразумение от 04.06.2020 г., сключено между „Автомагистрали“ ЕАД и „ГБС-Инфраструктурно строителство“ АД, се установява, че дружествата са сключили договор за подизпълнение, с който част от СМР по Договор за възлагане на обществена поръчка №РД-33-4 от 29.05.2015 г. и Договор за възлагане на обществена поръчка №РД-38-17 от 01.09.2015 г. са прехвърлени за извършване от „ГБС - Инфраструктурно строителство“ АД. Последното е извършило СМР на обща стойност 13 814 072,86 лв., за които са издадени фактури на „Автомагистрали“ ЕАД, а последното е отчело пред възложителя А. извършените СМР и същите са приети от А.. Съгласно §5 от преамбюла към споразумението А. е поела задължение да изплати приетите СМР. По аргумент от §6 в сключените между страните договор и анекси „Автомагистрали“ ЕАД е поело ангажимент да заплати извършените СМР след заплащане на дължимата сума от А.. Съгласно §8 „ГБС- Инфраструктурно строителство“ АД има интерес от получаване на сумите за изпълнените СМР преди изплащането им от А., като е съгласно да поеме разходите, посочени в чл. 2, ал. 1 и чл. 3, ал. 1 от споразумението, с оглед по-ранното изплащане на сумите въз основа на сключения между „Автомагистрали“ ЕАД и „ББР“ АД и „ОБ“ АД договор за цесия.

В споразумението от 12.08.2020 г. между „Автомагистрали“ ЕАД и „ОРС Инфраструктура“ ООД се сочат фактури от м. 05.2019 г., за които няма плащане и което е причина за същите да се приложат клаузите от рамковия договор за продажба на вземане. Отделно от това, в чл. 4, ал. 1 на самия рамков договор е предвидено, че А. ще заплати придобитите по реда на този договор вземания в срок от 36 месеца, а именно до 03.12.2022 г.

Правилно органът по приходите е приел, че от разпоредбите на споразумението и рамковите договори следва, че макар и обект на прехвърляне да не е едно бъдещо вземане, а такова, което е възникнало вече в патримониума на прехвърлителя, същото е с ненастъпил падеж, тъй като не е изтекъл срокът за плащането му. Последният е поставен в зависимост от датата на плащане от страна на А.. Отделно от това, съгласно чл. 3, ал. 3 от рамковия договор за продажба на вземания, плащането на продажната цена се извършва от „ББР“ АД и „ОБ“ АД на два транша, както следва: авансово плащане в размер на 90% от номиналния размер на всяко прехвърлено вземане. Плащането се извършва в срок до 3 работни дни, считано от датата на представяне на документите и изпълнение на условията, предвидени в ал. 4 и ал. 5 от договора и изравнително плащане в размер на разликата между

пълния размер на продажната цена, авансовото плащане и междинните плащания, в случай че има такива. Изравнителното плащане се извършва в срок до 1 /един/ работен ден след датата на окончателното плащане от длъжника по вземането - А.Т.е „ББР“ АД и „ОБ“ АД не носят никакъв риск за събиране на вземането, тъй като извършват плащането едва след като получат сумата от първоначалния длъжник по вземането - А..

С оглед на това, че предвидения краен срок за плащане от А. в качеството му на длъжник, съгласно рамковият договор е 03.12.2022 г. правилно е прието от органите по приходите, че с извършване на авансовото плащане се извършва финансиране от страна на „ОБ“ АД и „ББР“ АД на търговската дейност на „Автомагистрала“ ЕАД и поемане на риска от събиране на вземането от А., които са типични за факторинга като форма на финансово-кредитна дейност за разлика от цесията по гражданското право. Правилно и е извода, че договореното в чл. 7, ал. 1 от рамковия договор за продажба на вземане възнаграждение в размер на 0,5% за всяка започната година и изчислено върху номиналния размер на всяко цедирано вземане до окончателното издължаване от страна на А., има характер на възнаграждение по договор за факторинг и подлежи на облагане по реда на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС.

По отношение на отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчик „Стиви 2020“ ЕООД с предмет – СМР, съдът намира следното:

За да откаже правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл.68, ал.1, т.1 и т.2, вр. с чл.69, ал.1 и 2 от ЗДДС, вр. с чл.70, ал.5 от ЗДДС, по процесните фактури, органът по приходите е приел, че по същите не е налице реално извършени доставки на услуги, не е възникнало данъчно събитие, и данъкът по тези доставки е начислен неправомерно. До този извод органът по приходите е достигнал след анализ на представените документи от жалбоподателя и поради факта, че при извършената насрещна проверка на доставчика, същият не е представил исканите документи, обосноваващи реалността на доставките по фактурите. Приел е, че представените документи от жалбоподателя са частни такива, без доказателствена сила и не удостоверяват действително извършването на посочените услуги. За това е посочено, че в случая е налице формално документиране на сделки и оформяне на счетоводни документи, без да е налице фактическо изпълнение на доставки.

Жалбоподателят оспорва тези изводи на органа по приходите като твърди, че доставките на услугите посочени във фактурите са реално извършени от доставчика и дружеството е представило всички необходими документи доказващи този факт. Сочил още, че доставчика е имал материалната, кадровата и техническата обезпеченост за извършване на фактурираните доставки. Позовава се на практиката на СЕС.

Възраженията на жалбоподателя са неоснователни.

Съгласно разпоредбата на чл.68, ал.1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него

внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал.2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т.е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл.25, ал.2 и 3 ЗДДС. Разпоредбата на чл.25, ал.2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи описани в чл.25, ал.3 ЗДДС. Тоест, извършването на доставка по смисъла на чл.6 и чл.9 от ЗДДС е абсолютна предпоставка за възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, поради което само при наличието на доставка данъкът се явява начислен от доставчика правомерно.

Съобразно определението в чл. 9 от ЗДДС, за да се приеме, че ДДС е начислен правомерно от доставчика, следва да се установи безспорно, че услугата е извършена.

Съгласно разпоредбата на чл.12 от ППЗДДС / в актуалната му редакция/, с изключение на случаите по чл.25, ал.3 и 4 от ЗДДС, услугата се счита за извършена по смисъла на закона, на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т.7.1. от СС – 18 „Приходи“, приходът свързан със сделка за извършване на услуги се признава в зависимост от етапа на завършеност към датата на баланса, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т.7.2, вр.т.7.3 етапа на завършеност се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата, по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа – като съвкупност от фактически действия и последици от тях, действително е извършена, т.е резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето издало фактурата документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит. За да е осъществена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС обаче, е необходимо освен сключването на сделката, резултатът от услугата реално да е възникнал.

След преценка на доказателствата по делото съдът намира, че констатациите на органите по приходите, относно доставчика „Стиви 2020“ ЕООД за липса на реални доставки по смисъла на чл.9 от ЗДДС не са опровергани от жалбоподателя.

В хода на ревизионното производство на доставчика е извършена насрещна проверка като проверяваното дружество не е представило доказателства за реалност на фактурираните доставки. Не са представени договори, фактури, документи за заплащане на сумите по фактурите, доказателства за материална, кадрова и техническа обезпеченост на дружеството доставчик.

Действително по отношение на доставчика в хода на ревизията са представени доказателства от жалбоподателя –фактури и касови бонове, договори за СМР, приемно-предавателни протоколи количествено стойностни сметки и др. Но липсват и не са представени доказателства за

материална и кадрова и техническа обезпеченост.

Според съдържанието на представените договори, материалите за строителството и необходимото оборудването, ще се доставят от изпълнителя или за негова сметка. В дадени писмени обяснения от „Автомагистрали“ ЕАД също е заявено, че част от строителните материали по процесните договори са за сметка на изпълнителя, както и че персоналът, извършил СМР е на изпълнителя. Служебната проверка в информационните масиви на НАП в тази връзка е показала, че дружеството не е разполагало с необходимите трудови ресурси, за извършването на СМР в спорните периоди, нито е закупувало материали, които да вложи при извършването им. При ревизията е изследвана и възможността доставките да са извършени от подизпълнители, но проверката в дневниците за покупки на „Стиви 2020“ ЕООД, както и на негови предходни доставчици показва, че такива не са осъществени. Не са установени каквито и да е данни за извършване, отчитане и деклариране на стопанска дейност. Отделно в резултат на насрещна проверка, е установено, че на адреса на „Стиви 2020“ ЕООД не се намира офис на дружеството или лице, свързано с последното, не може да се осъществи контакт с дружеството по никой от допустимите в ДОПК начини, нито са представени документи във връзка с фактурираните доставки. Липсата на финансов отчет, годишна декларация по ЗКПО, краткия период на регистрация по ЗДДС на доставчика и невъзможността същият да бъде открит на посочения от него адрес са допълнителна индикация, че не става въпрос за реално извършвана стопанска дейност и фактически осъществени облагаеми доставки от „Стиви 2020“ ЕООД на „Автомагистрали“ ЕАД.

Тези констатации не бяха опровергани в хода на съдебното производство от страна на жалбоподателя, въпреки дадените указания от съда по реда на чл.171, ал.4 от АПК. Не бяха направени никакви доказателствени искания, включително и за експертиза, от страна на жалбоподателя, в хода на съдебното производство. Представените документи в хода ревизионното производство са частни такива, без достоверна дата, поради което доказателствената им сила, следва да се преценява в съвкупност с останалите доказателства по делото. От представените доказателства, събрани в хода на ревизионното производство, както и в хода на съдебното производство обаче, не се доказва реалност на доставките по процесните фактури.

Факта, че процесни фактури са осчетоводени при жалбоподателя съгласно изискванията на ЗСч и СС, както и че са включени в дневниците за покупки и продажби и СД по ЗДДС на жалбоподателя, съответно е извършено плащане по същите, е ирелевантен към факта на извършване на доставките, тъй като не е безспорно установено, че е налице реално извършена доставка именно от процесния доставчик, издател на фактурите. Данъчната фактура представлява частен документ, удостоверяващ само съгласно чл.180 от ГПК, че изявленията, които се съдържат в нея, са направени от лицата, които са я подписали. Данъчната фактура не представлява доказателство за фактическо осъществяване на доставката. Т. доказателство не е и осчетоводяването на фактурата и включването и в СД и в дневниците за покупки и продажби. За да бъде призната доставката за реална не е достатъчно да бъдат издадени

счетоводни документи, а и да има доказателства, че доставчикът е извършил доставката. Такива доказателства не са представени нито в ревизионното производство и административното оспорване на РА, нито в настоящото съдебно производство.

Позоваването на практиката на СЕС не освобождава данъчно задълженото лице, съобразно общият принцип за разпределение на доказателствената тежест в процеса, според който всяка страна следва да докаже осъществяването на фактите, от които черпи изгодни за себе си правни последици, да установи по пътя на пълно и главно доказване наличието на предпоставките за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за съответните данъчни периоди, първата от които е осъществяването на доставките на стоки именно от издателите на фактурите, по които се претендира данъчния кредит. В този смисъл е и решението на С. по дело С-152/02.

С оглед на горното, органът по приходите е отказал право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, с издател "Стиви 2020" ЕООД.

По изложените съображения съдът намира, че обжалваният РА е законосъобразен, фактическите констатации в него кореспондират със събраните в хода на ревизията доказателства, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл.161, ал.1 от ДОПК, искането на ответната страна за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. Възнаграждението следва да бъде определено по реда на чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения / в актуалната и редакция/, съобразно обжалвания материален интерес – главница и лихви общо в размер на 96456.29 лв. Поради това, и предвид обстоятелството, че ответната страна е представлявана в процеса от юрисконсулт, възнаграждението е дължимо и следва да бъде присъдено в размер на 3423.69 лв.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Автомагистрали“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „В.“, [улица], ет.4, представлявано от изп. директор, срещу РА № Р-29002921002574-091-001/ 11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП- [населено място], потвърден с Решение № 726/13.05.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м.06, м.08 и 09.2020г., общо в размер на 83844.02 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 12612.27 лв.

ОСЪЖДА „Автомагистрали“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н „В.“, [улица], ет.4, представлявано от изп. директор, да заплати по сметката на Дирекция „ОДОП” – [населено място]

сумата в размер на 3423.69 лв./ три хиляди четиристотин двадесет и три лева и шестдесет и девет стотинки/,представляваща юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщението, че същото е изготвено.

СЪДИЯ: