

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ 2430

Велико Търново, 22.07.2024 г.

Административния съд Велико Търново - VI състав, в закрито заседание в състав:

СЪДИЯ: РОСЕН БУЮКЛИЕВ

като разгледа докладваното от съдията Росен Буюклиев административно дело № 163/2024 г. на Административен съд - Велико Търново, за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано по жалба на търговското дружество „Свилоса“ АД, установено в град Свищов, което оспорва ревизионен акт №Р-04000422007755-091-001 от 9.11.2023 година на органи по приходите при ТД на НАП - Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с решение на ответника, Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ -Велико Търново при ЦУ на НАП, с който в крайна сметка са установени допълнителни задължения за внасяне в хазната, както следва: корпоративен данък в общ размер от 232 096, 65 лева в едно с лихви от 113 874, 63 лева и ДДС в общ размер от 517 976, 16 лева в едно с лихви върху този данък в общ размер от 284 161, 01 лева.

С протоколно определение, постановено в хода на проведеното открито съдебно заседание на 15.07.2024 година, съставът на съда е приел, че делото е изяснено от фактическа страна, като е дал ход на устните състезания и е обявил, че ще се произнесе със съдебен акт по същество.

В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното му решаване следва да се разтълкуват авторитетно разпоредби на Общностното право, във връзка с което счете за необходимо с оглед на служебното начало, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл.267, параграф 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

I. Страни по делото:

1. Жалбоподател по делото е акционерното дружество „Свилоса“ АД, установено в град Свищов, област Велико Търново, България, което е юридическо лице по българското право, което има качеството на данъчно задължено лице за целите на ДДС.

2. Ответник по делото е Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - Велико Търново при Централното управление на Националната агенция за приходите /който за лаконичност ще се упоменава като Директорът/.

II. Предмет на делото:

3. Законосъобразността на ревизионен акт №Р-04000422007755-091-001 от 9.11.2023 година на органи по приходите при ТД на НАП - Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с решение на ответника, Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ -Велико Търново при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни

задължения за внасяне в хазната, както следва: корпоративен данък в общ размер от 232 096, 65 лева в едно с лихви от 113 874, 63 лева и ДДС в общ размер от 517 976, 16 лева в едно с лихви върху този данък в общ размер от 284 161, 01 лева.

III. Фактическа обстановка:

4. „Свилоза”АД е търговско дружество, което е установено в Свищов, България, и чиято основна дейност е холдингова дейност, реализирана чрез участие в дъщерни дружества, обединения на търговски дружества и сдружения със стопанска цел или участие в управлението им. Дружеството е регистрирано при условията на българският Закон за данъка върху добавената стойност от 1.04.1994 година, като и понастоящем тази регистрация е налице.
5. На 15.12.2022 година на това дружество е възложена ревизия със Заповед за възлагане на ревизия №Р-04000422007755-020-01, впоследствие изменяна и допълвана. Обхватът на производството е установяване на действителните задължения на дружеството за ДДС и за корпоративен данък за период от 01.12.2016 година до 31.12.2020 година /за ДДС/ и съответно от 1.01.2016 година до 31.12.2020 година /за целите на корпоративното облагане/.
6. В хода на ревизионното производство е установено, че за периода от 01.01.2016 година до 31.12.2020 година въпросното дружество декларира за целите на ДДС получени доставки с предмет правни услуги, като контрагентите по тези доставки са установени в САЩ /всички контрагенти са адвокатски дружества/, а стойността на всички предоставени услуги е от 2 613 990, 62 лв. Дружеството начислява ДДС с протоколи на обща стойност от 522 798, 13 лева, като едновременно с това приспада така начисления ДДС.
7. Съответно, дадени са обяснения, които са в смисъл, че тези правни услуги са във връзка с предоставен от дружеството заем за мостово финансиране, който не е изпълнен, като това е породило необходимостта от воденето на съдебни дела в САЩ.
8. Ревизорите са събрали като доказателство в тази връзка договор за мостово финансиране от 14.07.2016 година, както и множество анекси към същия. Договорът е сключен с Фондация „Мир за теб, мир за мен“. Предметът на този договор предвижда, че заемодателят ще положи усилия до 14 юли на 2016 година да намери необходимите средства за т.н. „Събитие“ /което представлява организиране на концерт в София в подкрепа на децата, засегнати от война и агресия и което в настоящото определение ще се упоменава за краткост по този начин/ в размер до 270 000 лв., като ползването им ще е под формата на заем без лихва, при условие, че те се върнат до 1.10.2016 година, а при просрочие ще се дължи лихва, както и допълнителни такси и разноски. Впоследствие е уговорен нов краен срок за връщане до 30.06.2019 година, като с един от анексите е уговорено, че

финансирането не може да надхвърли 3 милиона лева, а върху сумата се следва лихва от 8 процента.

9. Всъщност е констатирано с оглед счетоводните данни, а и представените банкови извлечения, че на въпросната Фондация са предоставени общо средства от 5 367 044, 47 лева, като тези средства не са постъпвали по нейните сметки, а са предоставяни на лица /мениджъри, дружества, които организират концерти/, които е следвало да осигурят изпълнители за т.н. Събитие, като обаче плащанията са били за сметка на Фондацията.
10. Въпросното Събитие така или иначе не се е състояло не по вина на Фондацията. Ревизията приема, че членове на управителните органи на Фондацията са упълномощили законният представител на „Свилоза“ АД да я представлява, вкл.и на територията на други държави, включително и на територията на Великобритания и САЩ. Всъщност това пълномощно давало право на въпросното лице да завежда съдебни дела от името на тази Фондация в България, но и извън нея. Констатирано е, че поради неосъществяване на Събитието, според ревизиращите от името на „Свилоза“, но в полза на Фондацията са наети адвокатски дружества от САЩ, които да осъдят лицата, които не са спазили ангажиментите си.
11. Наети са общо пет адвокатски дружества след преговори между законният представител на „Свилоза“ АД и представители на тези дружества, като техните оферти за разходи са приети. Съответно тези доставчици на правни услуги са фактурирали правни услуги в полза на „Свилоза“ АД /без да начисляват ДДС, който данък не се прилага в САЩ/.
12. Тъй като по общ принцип услугите се считат за доставени в страна - членка, за която важи Общата система на ДДС, „Свилоза“ АД си самоначислява данъка в размер от 522 798, 13 лева, като протоколите, с които този данък е начислен, са включени и в дневниците за покупки в съответните данъчни периоди, като данъкът е приспаднал.
13. Въз основа на тези факти ревизорите приемат от фактическа страна, че въпросните правни услуги са получени от ревизираното дружество от името на Фондацията срещу неизправните и длъжници, като „Свилоза“ нямала договорни отношения с тези длъжници, поведението на които е довело до невъзможността да се реализира Събитието. Констатирано е, а и това не се и спори, че фактури за представителството на Фондацията от страна на „Свилоза“ във връзка с въпросните дела в САЩ с оглед правните услуги не са издавани.
14. От друга страна, ревизираното дружество е отчело разходите по предоставените от американските правни кантори и то текущо, намалявайки счетоводния си резултата за целите на прякото корпоративно облагане. Следва обаче да се отбележи, че според изводите на изслушаната от съда съдебно-счетоводна експертиза предоставеният на Фондацията заем

представлява краткосрочен финансов актив, като не е спорно, че текущо е отчитан и приход от лихва от този актив за процесните периоди.

15. В крайна сметка и ревизорите, и а ответникът по делото са приели, че представителството на „Свилоза“ пред американските правни кантори и финансирането от страна на дружеството на предоставените от тях услуги по иницирането на дела, чрез които на Фондацията и оттам на „Свилоза“ да се възстановят от неизправните длъжници средствата, предоставени по договора за мостово финансиране, представляват безвъзмездни услуги по отношение на Фондацията и следва според фикцията на чл.9, ал.3, т.2 от националния Закон за данъка върху добавената стойност да бъдат обложени със стандартна ставка от 20% ДДС. Директорът по - специално в решението си е отбелязал, че това е правилно, тъй като „Свилоза“ не получава възнаграждение по услугите по представяване на Фондацията за завеждане на дела за възстановяване на суми, при което е налице хипотезата на „безвъзмездна“ доставка по смисъла на §1, т.8 от ДР на ЗДДС. Предвид разпоредба на националния ЗДДС, прието е, че данъчната основа за тези услуги е сумата на преките разходи, свързани с извършването и, като всъщност това е основата, отбелязана в съответните фактури, издадени от американските правни кантори към „Свилоза“.
16. Съдът, с оглед извършения от него анализ на доказателствата, не споделя в пълен обем фактическите изводи на ревизията. Видно е от представеното пълномощно по преписката, че лицето Ж. Н. Б., като Председател на Управителният съвет на Фондацията и С. Х. С., като член на Управителният и съвет са упълномощили К. Б. Б. в личното му качество да представлява тази Фондация пред трети лица, като в т.4 от това пълномощно е предвидено, че същият може да я представлява пред арбитражни, съдебни и всякакви други органи и институции и има правото да завежда от нейно име иски и прочие, а в т.5 от него е дадена представителна власт за преговори с трети лица. В българското право действията на пълномощника се отразяват директно в правната сфера на представлявания, а упълномощаването е едностранно изявление според разпоредбите на чл.36, ал.2 и чл.38 и 39 от ЗЗД /Закон за задълженията и договорите/. Следователно пълномощникът физическо лице може действа от името и за сметка на Фондацията, като упражняването на представителната власт не представлява предоставяне на услуга на упълномощителя, а представлява волеизявление, последиците на което се отразяват директно в правната сфера на последния.
17. От друга страна, няма спор, че финансирането на делата против длъжниците на Фондацията е изцяло за сметка на ревизираното лице - търговец, като в крайна сметка фактурите за извършените услуги са издадени на негово име, като действителния им платец. Няма и спор, че това финансиране, както и избора на процесуални представители, които да представляват Фондацията пред съдебните институции в САЩ, е извършено както в пряк интерес на Фондацията, така и в косвен интерес на ревизираното

лице, което се явява кредитор на Фондацията с оглед договора за мостово финансиране и анексите към него.

18. Посочените обстоятелства, които действително не очертават в пълнота цялата фактическа обстановка с оглед на предоставянето на правни услуги от американските правни кантори на територията на САЩ, според настоящият състав са обективна проява на два възможни варианта от гледна точка на националното право. Едната обективна правна възможност следва от прилагането на националната правна фигура на косвения иск /косвената претенция/, разписана в нормата на чл.134 от ЗЗД, която предполага предявяването от страна на кредитора на действия по събиране на вземания на длъжника, целящи попълването на имуществените му активи, когато последният бездейства, като по този начин се увеличава имуществото на длъжника, което служи за удовлетворяване на кредитора му. Втората обективно възможна правна фигура при наличието на събраните по преписката доказателства се очертава като проявление на националният правен институт на воденето на чужда работа от страна на жалбоподателя, без за това той да е натоварен /без наличен мандат/ от страна на Фондацията, която работа е започната да се води и в собствен интерес в качеството му на кредитор на Фондацията.
19. Следва да се отбележи, че в резултат на предприетите от американските адвокатски дружества действия, видно от представените разпечатки от интернет онлайн банкиране, част от дължимите на Фондацията суми са възстановявани директно по сметката на „Свилоса“, но всъщност не се спори, че тези суми страните по договора за мостово финансиране третираат /включително и счетоводно/ като погашения на предоставеният от „Свилоса“ заем.
20. Така или иначе, в резултат на процесуални действия на наетите адвокатски дружества /фирми/ от САЩ, съответно Burney and Nixon LLP, Kaplan Papadakis\$Gournis P.C., Lesnik Prince and Pappas, Steinbercher & Span LLP, са събрани общо средства в размер от 1 631 813 лева, която сума е по-малка от разходваната сума за заплащането на предоставените услуги. В какво се състои процесуалното представителство на американските адвокатски дружества и пред кого е реализирано това представителство не става ясно от преписката и от представените доказателства.

IV.Приложими нормативни разпоредби:

Национално право:

14. В настоящият казус приложими са разпоредби на Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ в редакцията му, приложима с промените, обнародвани в ДВ, бр. 97 от 5.12.2017 г., които са в сила от 1.01.2018 година, и които разпоредби не са претърпели изменения през релевантните за главното производство данъчни периоди. Извън това, в контекста на спора, според настоящата инстанция приложение намират и разпоредбите на Закона за задълженията и договорите, Обн., ДВ, бр. 275 от 22.11.1950 г., в сила от 1.01.1951

г., попр., Изв., бр. 2 от 5.12.1950 г., изм., бр. 69 от 28.08.1951 г., бр. 92 от 7.11.1952 г., ДВ, бр. 85 от 1.11.1963 г., бр. 27 от 3.04.1973 г., бр. 16 от 25.02.1977 г., бр. 28 от 9.04.1982 г., в сила от 1.07.1982 г., бр. 30 от 13.04.1990 г., изм. и доп., бр. 12 от 12.02.1993 г., изм., бр. 56 от 29.06.1993 г., изм. и доп., бр. 83 от 1.10.1996 г., в сила от 1.11.1996 г., изм., бр. 104 от 6.12.1996 г., в сила от 7.01.1997 г., бр. 83 от 21.09.1999 г., в сила от 1.01.2000 г., бр. 103 от 30.11.1999 г., в сила от 1.01.2000 г., изм. и доп., бр. 34 от 25.04.2000 г., в сила от 1.01.2001 г., доп., бр. 19 от 28.02.2003 г., изм., бр. 42 от 17.05.2005 г., бр. 43 от 20.05.2005 г., в сила от 1.09.2005 г., доп., бр. 36 от 2.05.2006 г., в сила от 1.07.2006 г., изм., бр. 59 от 20.07.2007 г., в сила от 1.03.2008 г., доп., бр. 92 от 13.11.2007 г., бр. 50 от 30.05.2008 г., в сила от 30.05.2008 г., изм., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г.

А/ Разпоредбата на чл. 8 от ЗДДС предвижда следното: "Услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство."

Б) Според разпоредбата на чл.9, ал.1 от ЗДДС „Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.“

В) Нормата на чл.9, ал.3, т.2 от ЗДДС предвижда следното: „За възмездна доставка на услуга се смята и безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице;“

Г) Според чл.60, ал.1 от ЗЗД: „Който предприеме управлението на работа, за която знае, че е чужда, без да е натоварен, длъжен е да се грижи за нея, докато заинтересуваният може да я поеме.“

Д) Съответно, нормата на чл.60, ал.2 от ЗЗД сочи, че:„Той е длъжен да се грижи за работата, както ако би бил упълномощен.“

Е) Разпоредбата на чл.61, ал.1 от ЗЗД предвижда следното: „Ако работата е била предприета уместно и е била добре управлявана в чужд интерес, заинтересуваният е длъжен да изпълни задълженията, сключени от негово име, да обезщети управителя на работата за личните задължения, които той е поел, и да му върне необходимите и полезни разноски заедно с лихвите от деня на изразходването им.“

Ж/ Според разпоредбата на чл.61, ал.2 от ЗЗД „Ако работата е била предприета и в собствен интерес, заинтересуваният отговаря само до размера на обогатяването му.“

З/ Според чл.62 от ЗЗД: „Ако заинтересуваният е одобрил управлението на работата, важат правилата за пълномощието.“

И/ Разпоредбата на чл.134, ал.1 от ЗЗД сочи че: "Кредиторът може да упражни имуществените права на длъжника, когато неговото бездействие заплашва удовлетворението на кредитора, освен ако се касае за такива права, упражнението на които зависи от чисто личната преценка на длъжника."

Й/ Според чл.134, ал.3 от ЗЗД: „Ако упражнението на правото не се състои в предявяване на иск, кредиторът, за да извърши действието, трябва да бъде овластен от съда по реда за обезпечаване на исковите.“

Приложимо Общностно право:

15. В настоящият казус приложими са разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директивата/.

А/ Член 24, параграф 1 от Директивата предвижда следното: „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.“

Б/ Според разпоредбата на чл.26, параграф 1, буква „б“ от тази Директива: „Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги: безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.“

V. Съдебна практика.

16. Национална съдебна практика:

Във връзка с възникналите пред настоящата съдебна инстанция въпроси по тълкуване на нормите на Общностното право няма релевантна национална съдебна практика.

17. Практика на Съда на Европейския съюз:

Настоящата инстанция не откри релевантна съдебна практика на Съда по тълкуване на института на Директивата, приложими към фактите по главното производство.

VI. Доводи на страните.

18. Поддържаните от жалбоподателя доводи за незаконосъобразност не касаят тълкуването на понятия на Общностното право, от което настоящата инстанция има нужда, нито приложението им в контекста на установени по главното производство факти.

19. Ответникът също не изразява или поддържа доводи, които да са релевантни за прилагане на институт на Директивата, тълкуването на който е релевантно към фактите, установени от съда по главното производство.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

20. Според Съображение 14 от Директивата терминът „облагаема сделка“ може да доведе до затруднения, по-специално по отношение на сделки, третирани като облагаеми сделки, при което тези понятия следва да бъдат изяснени. Следователно понятието за сделка за услуга следва да получи единно тълкуване за целите на прилагането му от държавите - членки, а и с оглед прилагането му от съдилищата, които осъществяват правораздавателна дейност в тези държави - членки.

21. Съдържанието на понятието според текста на чл.24 от Директивата налага извод, че става въпрос за сделки, чийто резултат изключва единствено резултата от сделките, посочени в разпоредбите на чл.14 от тази Директива.

22. Въпреки това, според настоящата инстанция, като всяка двустранна сделка, предоставянето на услугата изисква съгласието /или приемането/ и от страна на субекта, комуто тя се предоставя/доставя. Посоченото разбиране следва от цивилистичния генезис на понятията за доставки, изискващ наличието на две съвпадащи по целените правни последици насрещни волеизявления на страните по тях. Фикциите, описани в разпоредбата на чл.25 от Директивата не променят този извод, доколкото описаните там сделки следва да се тълкуват стриктно и единствено в светлината на поставените от законодателя на Съюза цели, за постигането които тези разпоредби се прилагат.

23. От друга страна разпоредбата на чл.26, параграф 1, буква „б“ от тази Директива“ борава с понятието „доставка на услуги“, което следва да е идентично като смисъл и съдържание с дефиницията по чл.24, като в допълнение изисква доставката да е безвъзмездна /т.е. резултатът от доставката не изисква възмездност по смисъла на чл.2/, извън другите предпоставки, които са изброени неизчерпателно.

24. Както настоящата инстанция констатира, предприетите от жалбоподателя в главното производство правни и/или фактически действия по събирането на вземането на Фондацията не е резултат от даден на оспорващото дружество мандат или резултат от възлагането на такава дейност. Мотивът за тези предприети действия е бездействието на Фондацията по отношение на нейните длъжници от една страна и необходимостта от възстановяването на предоставеният и заем в едно с лихвите от друга. Така или иначе в случая липсва двустранна сделка между Фондацията и „Свилоза“ в класическото и

цивилистично разбиране, по силата на която „Свилоза“ да е натоварена да извършва безвъзмездно правни и/или фактически действия от името и в интерес на Фондацията по събирането на нейните вземания от длъжниците и, установени извън Европейския съюз.

25. Както обаче многократно е сочил в своите решения Съдът на Европейския съюз, понятията на Директивата не следва да се смесват с понятийния правен апарат на правните системи на държавите - членки /вж. например по аналогия решение по дело C-494/12, т.20 и 21 и цитираната там съдебна практика/.

26. Съответно, настоящата юрисдикция си задава въпроса дали в понятията „доставка на услуги“ и „безвъзмездна доставка на услуги“ може да се включат предприети без възлагане/мандат правни и/или фактически действия от страна на регистрирано за целите на Общата система на ДДС лице, с които пряко се цели събирането на вземане в полза на друго лице, а косвено се цели и удовлетворяването на вземането на предприемащото тези действия регистрирано лице, което то има по отношение на лицето, в чийто пряк интерес са предприети въпросните правни и/или фактически действия, като последното се счита за получател на такава доставка на услуга.

При така изложените по-горе доводи и съображения, Великотърновския административен съд, шести състав

О П Р Е Д Е Л И:

ОТМЕНЯ протоколното си определение от 15.07.2024 година по АД № 163 по описа на съда за 2024 година, с което делото е обявено за изяснено и е даден ход по същество.

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно член 267, първи параграф, буква „б“, предложение второ от Договора за функционирането на Европейския съюз със следният въпрос:

Понятието „доставка на услуга“ по смисъла на чл.24, §1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, респективно понятието „безвъзмездната доставка на услуги“ по смисъла на чл.25, §1, буква „б“ от тази Директива включва ли предприети без възлагане или мандат правни и/или фактически действия от страна на регистрирано за целите на Общата система на ДДС лице, с които пряко се цели събирането на вземане в полза на друго лице, а косвено се цели и удовлетворяването на вземането на предприемащото тези действия регистрирано лице, което последното има по отношение на лицето, в чийто пряк интерес са предприети въпросните действия?.

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

ОПРЕДЕЛЕНИЕТО не подлежи на обжалване.

СЪДИЯ: