

РЕШЕНИЕ

№ 1321

гр. София, 21.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АПЕЛАТИВЕН СЪД - СОФИЯ, 1-ВИ ГРАЖДАНСКИ, в публично заседание на двадесет и шести октомври през две хиляди двадесет и трета година в следния състав:

Председател: Елизабет Петрова

Членове: Катерина Рачева
Михаил Малчев

при участието на секретаря Красимира Г. Георгиева
като разгледа докладваното от Михаил Малчев Въззивно гражданско дело № 20231000502001 по описа за 2023 година

Производството е по реда на чл. 258 и сл. ГПК.

С решение №260555/03.04.2023 г. по гр. д. №8985/2015 г. по описа на Софийски градски съд, са отхвърлени предявените от „ХАКАН БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК:103595849, чрез пълномощника адв.К. Б., искове с правно основание чл.4, § 3 ДЕС във вр. чл. 2в ЗОДОВ срещу Върховен административен съд и Национална агенция за приходите - за солидарно осъждане на ответниците да заплатят на „ХАКАН БЪЛГАРИЯ“ ООД сума в размер на 843 663.60 лева - имуществени вреди, причинени от достатъчно съществено нарушение на правото на Европейския съюз, изразяващо се в непризнат данъчен кредит /стойност на платен ДДС по шест фактури, описани в исковата молба/, съгласно ревизионен акт (РА) № 03251100148/25.10.2011 г. на главен инспектор по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с решение №5434 от 22.04.2014 г. по адм. дело №10824/2013 г. по описа на ВАС, ведно със законната лихва от датата на подаване на исковата молба, до окончателното изплащане на сумата, както и иск за солидарно осъждане на ответниците да заплатят на "Хакан България" ООД обезщетение за забава върху главницата за периода от 14.06.2011 г. до датата на предявяване на исковата молба 13.11.2014 г., в размер на 287 208, 91 лв., като недоказани и неоснователни.

Посоченото решение е обжалвано от ищеца в първоинстанционното производство - „ХАКАН БЪЛГАРИЯ“ ООД, действащ чрез процесуалния си

представител. Във въззивната жалба се излагат подробни съображения, че решението е недопустимо, неправилно, незаконосъобразно, необосновано, постановено в несъответствие със събраните доказателства. Поддържа се, че обжалваното решение е недопустимо, тъй като СГС не се е произнесъл по предявения иск, като не е дал защита по заявения предмет. Изтъква се, че в мотивите на СГС няма никакъв анализ на фактическата обстановка, описана поне двукратно (в исковата молба и в писмената защита, представена пред съда) и установяваща се от събраните по делото доказателства. Посочва се, че СГС не излага каквито и да било мотиви, свързани с конкретните твърдения на ищеца, че представените от него доказателства за реалност на доставката, ако бъдат разгледани в светлината на цитираната съдебна практика, налагат заключението, че е допуснато нарушение на правото на ЕС. Твърди се, че първоинстанционният съд е постановил решението си и в противоречие с материалния закон, тъй като неправилно е приложил разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО. В конкретния случай предпоставките за възникване и упражняване на право на данъчен кредит произтичат от разпоредбите на чл. 63, чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО. Във въззивната жалба се цитира и обсъжда многобройна практика на СЕС, която според жалбоподателя допуска лишаване от вече възникнало право на приспадане на данъчен кредит, само ако е доказано участие на данъчно задълженото лице в злоупотреби (данъчни измами или заобикаляне на данъчното законодателство) и при спазване на принципите за правна сигурност, пропорционалност и данъчен неутралитет. Моли се решението да бъде отменено, а предявените искове да бъдат уважени изцяло. Прави се искане да се присъдят направените пред двете инстанции съдебни разноски.

В установения от закона срок, въззиваемият и ответник в първоинстанционното производство – Национална агенция за приходите, действаща чрез процесуалния си представител, е депозирала отговор на въззивната жалба. С него последната се оспорва като неоснователна и се моли решението да бъде потвърдено. Прави се искане да се присъдят направените пред въззивната инстанция съдебни разноски.

В установения от закона срок, другият въззиваем и ответник в първоинстанционното производство – Върховен административен съд, действащ чрез процесуалния си представител, е депозирала отговор на въззивната жалба. С него последната се оспорва като неоснователна и се моли решението да бъде потвърдено. Прави се искане да се присъдят направените пред въззивната инстанция съдебни разноски.

Контролиращата страна - Прокуратурата на Р. България, оспорва въззивната жалба като неоснователна. Поддържа съображенията, изложени в писмените отговори на ВАС и НАП за законосъобразност на обжалваното съдебно решение.

Въззивната жалба е подадена в срока по чл. 259, ал. 1 ГПК от активно легитимирана страна в процеса против съдебно решение, подлежащо на

въззивно обжалване, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 269 ГПК въззивният съд се произнася служебно по валидността на решението, а по допустимостта – в обжалваната му част.

Първоинстанционното решение е валидно и допустимо.

СОФИЙСКИЯТ АПЕЛАТИВЕН СЪД, след преценка на изложените от страните твърдения, доводи и възражения и на доказателствата по делото, съобразно разпоредбата на чл. 235 ГПК, приема следното:

При произнасянето си по правилността на решението съгласно чл. 269, изр. второ от ГПК и задължителните указания, дадени с т. 1 от ТР № 1/09.12.2013 г. по т. д. № 1/2013 г. на ОСГТК на ВКС, въззивният съд е ограничен до релевираните във въззивната жалба оплаквания за допуснати нарушения на процесуалните правила при приемане за установени на относими към спора факти и на приложимите материално правните норми, както и до проверка правилното прилагане на релевантни към казуса императивни материално правни норми, дори ако тяхното нарушение не е въведено като основание за обжалване.

В случая с въззивната жалба е направено оплакване относно фактите и приложимото право, което очертава обхвата на въззивната проверка за правилност.

Не се установи при въззивната проверка нарушение на императивни материално правни норми. Първоинстанционният съд е изложил фактически констатации и правни изводи, основани на приетите по делото доказателства, които въззивният съд споделя и на основание чл. 272 ГПК, препраща към тях, без да е необходимо да ги повтаря. Относно правилността на първоинстанционното решение въззивният съд намира наведените с въззивната жалба доводи за неоснователни.

За да постанови съдебното решение, първоинстанционният съд е съобразил, че в конкретния случай органите по приходите са отказали правото на приспадане на ищеца **поради липсата на реална доставка** по издадените от "Мевиста" ЕООД фактури, а не поради наличието на обективни данни за измама, на което основание отказът е потвърден и с решението на ВАС като последна инстанция. Този извод е формиран въз основа на съвкупната преценка на събраните доказателства. Ищцовото дружество, като ревизирано лице очевидно не е взело всички мерки да се снабди с документи, доказващи фактурираната от "Мевиста" ЕООД към него доставка, съгласно възложената му тежест. Цитираните в исковата молба решения на СЕС не отричат съдържанието на правните норми, така като е приложено от ответниците. От лицето, заявяващо право на данъчен кредит, се изисква да докаже реалността на доставката по аргумент от определението на чл. 168 от Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата), а по силата на чл. 178 от същата е длъжно да спазва формалностите, така както са поставени

от всяка държава членка, а именно да представи документи с вярно съдържание, от които да се установява кога, къде и от кого са получени стоките - предмет на доставка, които впоследствие са използвани за целите на облагаеми доставки. В случая при правилно разпределение на доказателствената тежест и съвкупната преценка на доказателствата не е установено по несъмнен начин транспортирането и фактическото предаване на стоката по процесните фактури, както и последващата ѝ реализация от „Хакан България“ ООД, за да се приеме наличието на реално извършени доставки.

Не е спорно по делото, а и от приетите писмени доказателства в първоинстанционното производство, се установява, че с ревизионен акт (РА) № 03251100148/25.10.2011 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с решение № 868 /13.01.2012 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ Варна при ЦУ на НАП, на „Хакан България“ ООД са установени задължения по ЗДДС в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по данъчни фактури, издадени от „Мевиста“ ЕООД за данъчен период м. 04.2011 г. и м. 05.2011 г. в размер на общо 826 680 лв. Установено е, че „Хакан България“ ООД е упражнило право на данъчен кредит по следните фактури, издадени от „Мевиста“ ЕООД, през данъчен период м. 04.2011 г. и м. 05.2011 г., както следва: фактура № 1000000001/14.04.2011 г. с предмет покупка на стоки, данъчна основа 581 000 лв. и ползван ДДС от 116 200 лв.; фактура № *****/20.04.2011 г. с предмет покупка на стоки, данъчна основа 830 000 лв. и ползван ДДС от 166 000 лв.; фактура № 1000000003/26.04.2011 г., с предмет покупка на стоки с данъчна основа 830 000 лв. и ползван ДДС от 166 000 лв.; фактура № 1000000005/29.04.2011 г. с предмет покупка на стоки с данъчна основа 830 000 лв. и ползван ДДС от 166 000 лв.; фактура № 1000000006/05.05.2011 г. с предмет покупка на стоки с данъчна основа 830 000 лв. и ДДС от 166 000 лв.; фактура № 1000000007/12.05.2011 г. с предмет покупка на стоки с данъчна основа 232 400 лв. и ползван ДДС 46 480 лв.

Въз основа на събраните в хода на ревизионното производство доказателства органите на приходната администрация са приели, че не е установено действително извършване от ревизираното дружество на реална доставка от „Мевиста“ ЕООД към ревизираното дружество „Хакан България“ ООД. На основание чл. 70, ал. 5 във връзка с чл. 68, ал. 1 ЗДДС ревизиращият орган, въз основа на насрещна проверка на „Мевиста“ ЕООД и събраните служебно доказателства отказал приспадане на данъчен кредит на ревизираното лице. Прието е, че съгласно представен от „Хакан България“ ООД договор от 14.04.2011г. „Мевиста“ ЕООД в качеството си на продавач прехвърля на купувача „Хакан България“ ООД собствеността върху черен маслодаен слънчоглед реколта 2010 г., доставен до пристанище Варна - Запад, като за „Мевиста“ ЕООД договорът е подписан от И. И. В. - лице без представителна власт. Прието е още, че слънчогледът следва да е съхраняван в подходяща зърнобаза, а продавачът „Мевиста“ ЕООД не е декларирал

собствен или нает склад, като липсват доказателства в кой обект е съхраняван слънчогледа - общо 4 980 тона. Също така не е установено как е прехвърлена собствеността на съответните количества слънчоглед реколта 2010 г., както и кой и с какъв транспорт е превозил същата. На следващо място органа по приходите приел, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит в размер на 826 680 лв. по издадени от "Мевиста" ЕООД шест фактура с предмет на доставка на слънчоглед по съображения, че липсват доказателства стоката по процесиите фактури реално да е била в патримониума "Мевиста" ЕООД, т.е. прякият доставчик да е притежавал собствеността върху стоката, с която да се разпорежи в полза на „Хакан България“ ООД. *Счетено е, че не е установено фактическо предаване на стоките, не бил ясен произхода на стоката, като липсвали доказателства къде е съхранявана стоката.* Органът по приходите не е кредитирал приложените декларации от „Мевиста“ ЕООД за закупуване на слънчогледа от търговец на зърно за произход и добра земеделска практика, тъй като в тях не е посочено за кой търговец или производител става дума.

„Хакан България“ ООД е обжалвало РА № 03251100148/25.10.2011 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - Варна по съдебен ред, като с решение №1185/14.05.2013г., постановено по адм. д. № 568/2012 г. по описа на Варненски административен съд, ревизионният акт е отменен като незаконосъобразен. За да постанови този резултат административният съд е приел, че установяването на произход на стоката не е предвидено като предпоставка за признаване право на данъчен кредит. Освен това невъзможността да бъде установен произходът на стоката не обуславя извода, че въпросната стока въобще не съществува и не може да бъде предмет на доставки и съответно, че не са осъществени реални доставки на тази стока.

Видно от приложеното адм. д. №10824 /2013 г. по описа на Върховния административен съд (ВАС), решението на Административен съд - Варна е било обжалвано от директора на Дирекция ОДОП - Варна към ЦУ на НАП пред ВАС. С решение №5434/22.04.2011г., постановено по адм. д. № 10824/2013 г. по описа на ВАС, е отменено решение №1185/14.05.2013г., постановено по адм. д. № 568/2012г. по описа на Варненски административен. По отношение на първия спорен въпрос - извършването на доставка от "Мевиста" ЕООД към „Хакан България“, ВАС е приел за неправилен извода на първоинстанционния съд, че в случая изискването за доказване на доставка е изпълнено. Изводът на Административен съд - Варна е приет за необоснован и направен при допуснато съществено процесуално нарушение на чл. 236, ал. 2 ГПК и чл. 202 ГПК, изискващ съдът да преценява заключението на вещото лице, като го обсъжда наред с останалите доказателства по делото. Прието е, че изводите на вещото лице в ССЧЕ са необосновани, поради противоречие с доказателствената стойност на кантарните бележки и неправилно са възприети от съда. Представените товарителници от трите транспортни фирми не съдържат подпис на получател и не установяват приемо-предаване на тоновете слънчоглед от

„Мевиста“ ЕООД на ревизираното лице. Констатирано е, че в значителна част от тях като получател е посочено „Пристанище Варна“, в не малък брой като изпращач и получател е посочена „Мевиста“ ЕООД. В товарителниците е посочено като място на натоварване: Алфатар, Бяла Слатина, Кнежа, Тервел. В договора за доставка на 5000 т. слънчоглед между „Мевиста“ ЕООД и ЕТ„Б. -К. М. М.“ е посочено, че слънчогледът ще се натоварва от склад на едноличния търговец във Вълчи дол, като по делото няма нито една товарителница с посочено място на натоварване Вълчи дол. Прието е, че в приложените кантарни бележки на „Пристанище Варна Запад“ са посочени номера на автомобилите, съвпадащи с посочените в товарителниците на тримата превозвачи, но като товародател и получател е посочено ревизираното лице „Хакан България“ ООД. Прието е още, че така съставените кантарни бележки установяват получаване в склада на пристанището на слънчоглед, собствен на ревизираното лице, като липсват доказателства за осъществена доставка от „Мевиста“ ЕООД на „Хакан България“ ООД на същия този слънчоглед, след като приемо-предаване на стоката между тези фирми не е извършено. Обоснован е извод, че доставчикът не е разполагал с фактурираните количества слънчоглед след като липсват доказателства за извършени покупки на слънчоглед във фактурираните обеми от земеделски складодържатели, предвид периода на доставките - м. 4 и м. 5.2011 г. от реколта 2010 г. и не е прехвърлил собствеността върху тях на ревизираното лице, както правилно са приели органите по приходите. От посочването в кантарните бележки на ревизираното лице, като товародател и получател следва също, че при съставяне на кантарните бележки са представени превозни документи с посочен в тях товародател „Хакан България“ ООД, а не представените по делото товарителници с изпращач „Мевиста“ ЕООД. Съставът на ВАС е приел, че в случая кантарните бележки не установяват препо-предаване на тоновете слънчоглед от доставчика на ревизираното лице, без което предвид чл. 24, ал. 2 ЗЗД не настъпва преминаване на собствеността от доставчика в патримониума на получателя. С решение №5434/22.04.2014 г., постановено по адм. д. № 10824/2013 г. по описа на ВАС „Хакан България“ ООД е осъден да заплати на НАП-ЦУ-Дирекция "ОДОП"-Варна сумата от 16 983,60 лв. – юрисконсултско възнаграждение по делото.

Установява се от приетата в първоинстанционното производство пред СГС съдебно-счетоводна експертиза, която въззивният съд кредитира като компетентно и обективно изготвена, че фактури с № 1000000001/14.04.2011 г., № *****/20.04.2011 г., № 1000000003/26.04.2011 г., № 1000000005/29.04.2011 г., № 1000000006/05.05.2011 г. и № 1000000001/14.04.2011 г., с издател "Мевиста" ЕООД, са заведени по счетоводните регистри и дневниците по ЗДДС на „Хакан България“ ООД. Ползван е общ данъчен кредит в размер на 826 680 лева, в т.ч. за м.04/2011 г. - 614 200 лева, за м. 05/2011 г. - 212 480 лева. При извършена проверка на счетоводните записвания по търговските книги и банковите извлечения от обслужващите банки вещото лице е констатирало, че фактурите, издадени от

"Мевиста" ЕООД, са заплатени от „Хакан България“ ООД по банков път. Сумата от 826 680 лева, представляваща ДДС по фактурите издадени от "Мевиста" ЕООД за извършени доставки към „Хакан България“ ООД, е заведена по счетоводна сметка, отразяваща вземания от НАП по разчети за ДДС. За съответния период, а именно м. 04/2011 г. общият резултат съгласно месечната декларация по ДДС е сума за възстановяване в размер на 914 603,17 лева, а за м. 05/2011 г. е сума за възстановяване в размер на 730 325,52 лева. Съгласно извършени проверки и анализ на документи НАП съгласно чл. 70, ал. 5 ЗДДС, действащ към момента на ревизията, отказва право на приспадане на данъчен кредит общ данъчен кредит в размер на 826 680 лева, в т. ч. за м. 04/2011 г. - 614 200,00 лева, за м. 05/2011 г. - 212 480,00 лева, ползван от „Хакан България“ ООД във връзка с получени доставки от "Мевиста" ЕООД. В резултат на направените констатации органите по приходите извършват следните корекции по ДДС декларациите на „Хакан България“ ООД – за м. 04/2011 г. ДДС за възстановяване е намален от 914 603,17 лева на 300 403,17 лева; за м. 05/2011 г. ДДС за възстановяване е намален от 730 325,52 лв. на 517 845,52 лв. Обосновано е, че общо за двата периода ДДС за възстановяване е намален със сумата 826 680 лв.

С предявените от "Хакан България" ООД деликтни искиове против ВАС и НАП, се претендира солидарното осъждане на ответниците да заплатят на ищеца обезщетение за претърпени имуществени вреди, причинени му от достатъчно съществено нарушение на правото на Европейския съюз, като се сочат за нарушени конкретни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО и изведени от практиката на СЕС основни принципи. Доколкото с предявените искиове с правно основание чл. 2в, ал. 1 ЗОДОВ, се претендира ангажиране на солидарната отговорност на ВАС (за правораздавателна дейност като последна съдебна инстанция - решение № 5434/22.04.2011г., постановено по адм. д. № 10824/2013 г. по описа на ВАС) и на НАП (за постановен при осъществяване на административна дейност ревизионен акт № 03251100148/25.10.2011г.), исковите за обезщетения за имуществени вреди, сочени като претърпени от допуснато достатъчно съществено нарушение на правото на Европейския съюз, съгласно § 6, ал. 2 от ПЗР на ЗИДЗОДОВ, обн. ДВ бр. 94/2019 г., по предявените искиви молби, подадени преди влизането му в сила, производствата се довършват от съдилищата, пред които са висящи, в случая това е СГС.

Отговорността на държавата за вреди от нарушение на правото на Европейския съюз по смисъла на чл. 4, § 3 от ДЕС, респ. по чл. 2в, ал. 1 ЗОДОВ, е специална деликтна отговорност, която може да бъде ангажирана по съдебен ред при наличието на определени материалноправни предпоставки, установени в практиката на Съда на ЕС. В тази насока от практиката на СЕС (т. 51 от Решение на СЕС по съединени дела C 46/93 и C 48/93 (Brasserie du pecheur SA и Bundesrepublik Deutschland), Тълкувателно решение от 19.11.1991 г. по съединени дела C- 6/90 и C-9/90 - Francovich и Bonifaci и др.), могат да бъдат изведени следните елементи на фактическия

състав, обуславящ отговорност на държавата за вреди от нарушение на правото на Европейския съюз по чл. 4, § 3 от ДЕС, а именно: 1. нарушена правна норма от правото на ЕС или нарушен принцип, установен от правото на съюза; 2. нарушените правни норми на общностното право да предоставят права на частноправни субекти; 3. нарушението да е достатъчно съществено и 4. нарушението, респ. неизпълнението на задължението на държавата, да е в причинно-следствена връзка с настъпилия за засегнатото лице вредоносен резултат (вреди). Посочените материалноправни предпоставки трябва да са налице кумулативно - липсата на който и да е от елементите от правопораждащия фактически състав за възникване правото на обезщетение, възпрепятства възможността да се реализира отговорността на държавата.

Исковата претенция се основава на твърдения за нарушени разпоредби от Директивата, които ясно уреждат права на частноправни субекти (право на освобождаване от облагане на вътреобщностни доставки - чл. 137 и право на данъчен кредит - чл. 167 и сл.), поради което съдът следва да осъществи преценка дали в случая са налице две предпоставки за възникване отговорността на държавата за вреди от нарушение на правото на Европейския съюз по чл. 4, § 3 от ДЕС – дали е нарушена правна норма от правото на ЕС или нарушен принцип, установен от правото на съюза, предоставящи права на частноправни субекти.

Процесните искове с правно основание чл. 4 § 3 от ДЕС вр. чл. 2в, ал. 1 ЗОДОВ се основават на поддържаното от ищеца нарушение на приложимото в областта на ДДС право на Европейския съюз - Директива 2006/112/ ЕО и на произтичащите от Директивата принципи на данъчен неутралитет, правна сигурност, в т.ч. оправдани правни очаквания и на пропорционалността, изведени от практиката на СЕС. Конкретно твърдяното от ищеца нарушение на приложимото в областта на ДДС право на Европейския съюз, което се поддържа и с въззивната жалба, се изразява в нарушаване на следните норми от Директивата: чл. 20, с който е дадена дефиниция на "Вътреобщностно придобиване на стоки"; чл. 138, регламентиращ условията за освобождаването на вътреобщностната доставка на стоки; чл. 167, чл. 168 и чл. 178, регламентиращи материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит и правилата за неговото упражняване; чл. 220, т. 1 и чл. 226, с които се въвежда и задължение за фактуриране на доставките и изисквания към съдържанието на фактурата. Съгласно чл. 63 от Директивата данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени, а чл. 168, буква „а“ от същата директива регламентира правото на приспадане на ДДС, което възниква при настъпване на изискуемостта на подлежащия на приспадане данък при две условия: 1) на приспадане подлежи дължимия или платен ДДС по отношение на доставка на стоки ли услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице и 2) стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице упражняващо правото на приспадане. Според чл. 178, буква „а“ от тази

директива за целите на това приспадане, по отношение на доставката на стоки или услуги, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220 - 236 и членове 238, 239 и 240 от Директивата. Правилно първоинстанционният съд е констатирал, че цитираните разпоредби от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 г., за нарушението, на които е направено оплакване от ищеца, са точно транспонирани в националния закон - чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, чл. 71, т. 1 ЗДДС. Те предоставят определено право на частноправните субекти, с оглед на което е налице първото от изброените по-горе условия, изведени в практиката на СЕС - норма на ПЕС, която предоставя права на частноправния субект, предявил претенцията пред съд. От ищеца, съответно въззивник в настоящото производство се заявява и нарушение на практиката на СЕС по тълкуването и прилагането на част от сочените за нарушени норми - Решение от 13.02.2014 г. по дело C-18/13, Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11; Решение от 06.09.2012 г. по дело C-324/11; Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11; Решение от 31.01.2013 г. по дело C-642/11; Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11; Решение от 13.05.2013 г. по дело C-18/13; Решение от 15.07.2015 г. по дело C-123/14 и Решение от 27.09.2007 г. по дело C-409/04.

Спорът, както в хода на ревизионното производство, така и в съдебното производство по обжалване на издадения ревизионен акт е относно наличието на реална доставка по смисъла на чл. 6 ЗДДС, като условие за възникване правото на данъчен кредит. В случая доставката на общо 4980 тона слънчоглед от „Мевиста“ ЕООД на ищцовото дружество, предмет на процесните фактури, е приета от органите по приходите за неосъществена. Заключено е, че не е доказано от страна на ревизираното лице наличието на доставка на конкретното количество слънчоглед от сочения доставчик - „Мевиста“ ЕООД. ВАС, като касационна съдебна инстанция, е приел за законосъобразен този извод на данъчните органи. Съображенията на ВАС са, че липсват доказателства за осъществена доставка от „Мевиста“ ЕООД на „Хакан България“ ООД на количествата слънчоглед, след като приемо-предаване на стоката между тези фирми не е извършено. Направен е извод, че доставчикът не е разполагал с фактурираните количества слънчоглед след като липсват доказателства за извършени покупки на слънчоглед във фактурираните обеми от земеделски складодържатели, предвид периода на доставките - м. 4 и м. 5.2011 г. от реколта 2010 г. и не е прехвърлил собствеността върху тях на ревизираното лице, както правилно са приели органите по приходите. Съставът на ВАС е сметнал, че от събраните в производството частни документи - кантарни бележки, не установяват приемо-предаване на тоновете слънчоглед от доставчика на ревизираното лице, без което предвид чл. 24, ал. 2 ЗЗД не настъпва преминаване на собствеността от доставчика в патримониума на получателя.

В случая „Хакан България“ ООД твърди, че в нарушение на чл. 63, чл. 167, чл. 168, чл. 177, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на

Съвета, така както са тълкувани в посочените в исковата молба решения на СЕС, е отказано да му бъде признато право на данъчен кредит в качеството му на получател на стоки по фактурите, издадени от "Мевиста" ЕООД. Поддържа се, че отказът да се признае право на данъчен кредит трябва да има за цел избягване на злоупотреби във вреда на бюджета, които представляват опити за данъчна измама и заобикаляне на данъчните закони, като в тежест на националните органи е да установят участието в злоупотреба или недобросъвестност (знание за нея). Във връзка с твърденията и оплакванията на ищеца, настоящ възник, следва да се подчертае, че липсва конкретни твърдения за участие на „Хакан България“ ООД в злоупотреба или за негова недобросъвестност. Ето защо неговата защитна теза, че такива не са доказани от НАП, съответно пред ВАС, е неотнормима към разглеждания спор. Последният, както правилно е констатирал и първоинстанционния съд, касае наличието на реална доставка на процесните количества слънчоглед.

Според закона и съдебната практика на ЕС възникването на правото на данъчен кредит се обуславя от изискуемостта на данъка. Съгласно чл. 167 от Директивата, правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, респективно когато стоките и услугите са доставени. Както вече беше посочено чл. 167 вр. с чл. 63 от Директивата са транспонирани в чл. 25, ал. 2, ал. 6 и чл. 68, ал. 2 ЗДДС, видно от които данъчното събитие и изискуемостта на данъка настъпват, когато правото на собственост върху стоките бъде прехвърлено. Съгласно нормите на чл. 68, ал. 1 и чл. 69, ал. 1 ЗДДС, възникването на правото на данъчен кредит е обвързано с наличието на получена стока или услуга по облагаема доставка, която да се използва за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки - чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия ДДС, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице съгласно чл. 168, б. "а" от Директивата. Според чл. 178, б. "а" от същата, за да може да упражни правото си на приспадане, за целите на приспадане в съответствие с член 168, б. "а", по отношение на доставката на стоки или услуги, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220-236 и членове 238, 239 и 240. Посочените норми от Директивата по недвусмислен начин обвързват възникването на правото на приспадане с реалното осъществяване на доставката на стоките или услугите. **В такава насока е и наличната към постановяване на съдебното решение на ВАС практика на СЕС, включително цитираната от ищеца.**

Въззивният съд не споделя твърденията на въззивника, че издаването на фактура за доставката е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане съгласно относимите разпоредби от Директивата и цитираната от

него практика на СЕС. В тази насока според настоящия съдебен състав необосновано се поддържа, че правото на приспадане може да бъде отказано единствено ако данъчните власти установят в ревизионното производство и пред съда в производството по обжалване на отказа, въз основа на обективни данни, че данъчнозадълженото лице е участвало в измама или злоупотреба или е знаело или трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама, извършена нагоре или надолу по веригата на доставки. Действително и безспорно в случая това не са основания за постановления и потвърден по съдебен ред отказ. Изложените съображения, които се застъпват от ищеца и въззивник в настоящото производство, са пример за превратно тълкуване на разпоредбите на чл. 63, чл. 167, чл. 168, чл. 177, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и практиката на СЕС по тяхното приложение. Показателно за това е цитирането и посочването избирателно на отделни пасажи от поставени от СЕС решения, без да се съобразява съответната фактическа обстановка, при която са постановени и без да се анализа съвкупно общия им смисъл. Следва също така да се посочи, че част от практиката на СЕС, на която се позовава избирателно „Хакан България“ ООД, се отнася до извършване на услуги (СМР и други) или доставката на стоки, които са непотребими и са предназначени за трайното им ползване, а не за консумация. Едни ще бъдат критериите за преценката на реално осъществени СМР или доставката на МПС, други ще бъдат за доставката на родово определени и потребими вещи. Когато доставката, касае последните, наличието единствено на осчетоводена при купувача фактура, не е достатъчна за установяването на реалното им предаване. В разглеждания случай освен аргумент за отказа на признаване на право на данъчен кредит е, че доставките по спорните фактури не са осъществени. В мотивите на постановеното от ВАС съдебно решение, след анализ на фактическата обстановка по делото, се сочи, че кантарните бележки не установяват премено-предаване на тоновете слънчоглед от доставчика на ревизираното лице, без което предвид чл. 24, ал. 2 ЗЗД не настъпва преминаване на материални права върху тях от доставчика в патримониума на получателя.

При съобразяване на всички събрани доказателства, включително на представените от данъчнозадълженото лице такива и приемайки за недоказан факта, че за реалността на конкретната доставка на родовоопределени вещи, органите на приходната агенция и ВАС са процедирали в съответствие с правото на ЕС и практиката на СЕС по прилагане нормите на чл. 167, чл. 168, б. а, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112 на ЕС. При липсата на реална доставка остава ирелевантен въпросът за наличие на данъчна измама, каквато съобразно българското законодателство може да бъде установена единствено с влязла в сила осъдителна присъда по наказателно дело. Следва за пореден път да се припомни, че нормите на чл. 63, чл. 167, чл. 168, б. а и чл. 178 от Директива 2006/112 на ЕС по ясен и недвусмислен начин определят основанията и условията за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. В разглеждания случай са липсвали следните

предпоставки за упражняването на това право от страна на „Хакан България“ ООД – не е доказано че количествата слънчоглед са доставени на това дружество и не е доказано че тези количества са използвани за последваща облагаема доставка от това дружество. Налице са единствено съставени фактури, като отразените в тях обстоятелства не само, че се подкрепят от събраните от данъчните органи доказателства, а напротив опровергават се. А по отношение на съдържанието на самите фактури следва да се добави, че то не съответства напълно на изискванията на чл. 220- чл. 236 и чл. 238, 239 и 240 от Директивата, поради което е негодно да установи по категоричен начин реалността на доставката.

За пълнота на изложението следва да се посочи, че в разглеждания случай не се установява и твърдяното нарушение на правни норми от правото на ЕС или нарушени принципи да са достатъчно съществени. От практиката на СЕС могат да бъдат изведени стандартите, въз основа на които се извършва преценката дали едно нарушение на правото на ЕС представлява достатъчно съществено нарушение. Съгласно Решения на СЕС от 28.06.2015 г. по дело C- 168/15 и Решение от 30.09.2003 г. по дело C-224/01, за да се определи дали е налице достатъчно съществено нарушение, следва да се отчитат всички фактори, характеризиращи положението, представено пред националния съд. Елементите, които следва да съобразят при преценката за характера на нарушението, са: степента на яснота и прецизност на нарушеното правило; обхватът и степента на свобода на преценка, която нарушената норма оставя на националните органи; съзнателният характер при извършването на нарушението или при причиняването на вредата; извинимият или неизвиним характер на евентуална грешка при прилагане на правото; обстоятелството, че действия на институция на Съюза може да са допринесли за приемане или запазване на национални мерки или практики, нарушаващи правото на Съюза. Според СЕС, при всички положения нарушението на правото на Съюза е достатъчно съществено, когато то е извършено при явно несъобразяване с практиката на Съда в съответната област (Решение от 30 септември 2003 г., *Kobler*, C-224/01 и Решение по дело М. Т., C-168/15), както и при неизпълнението от националната юрисдикция, чието решение не подлежи на обжалване, на задължението ѝ за отправяне на преюдициално запитване по относим за главния спор въпрос относно тълкуване правото на ЕС, за да предотврати установяването на национална съдебна практика, която не е в съответствие с разпоредбите на правото на ЕС.

Напълно несъстоятелни са оплакванията на въззивника, че първоинстанционното решение е немотивирано, като липсата на мотиви води до неговата недопустимост, респективно неправилност. Въззивният съд констатира наличието на подробни, пълни и обосновани мотиви на обжалваното в настоящото производство съдебно решение. В тази насока обстоятелството, че въззивникът не е съгласен с тези мотиви, няма как да бъде квалифицирано като „липсата на мотиви“, каквато се твърди във въззивната жалба. Ако се доразвие логиката на въззивника, ще се стигне до

абсурдния извод, че съдебното решение може да се приеме за мотивирано, само когато мотивите са изгодни и подкрепят тезата на съответната страна в съдебното производство.

В случая напълно правилно и обосновано първоинстанционният съд е констатирал в обобщение, че практиката на СЕС по прилагане на относимите разпоредби от Директивата, при различни фактически обстоятелства и поставени за тълкуване на съответни въпроси, приема, че правото на приспадане на данъка възниква само за данъчнозадълженото лице, в полза на което е **реално осъществена доставка** на стоки или услуги от друго данъчнозадължено лице, **използвани впоследствие за целите на неговите облагаеми сделки**. При наличието на тези материалноправни условия, то не може да му бъде отказано, освен ако при проверката от страна на административните и съдебните органи въз основа на обективни данни се установи, че сделката, с която е обосновано правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друг стопански субект нагоре или надолу по веригата от доставки, и то само ако данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за измамата, без от него да се изисква да се е уверило, че издателят на фактурата има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС. В този смисъл действителното извършване на доставката е елемент от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане, и установяването му е предпоставка за неговото признаване, при наличието на която, отказ може да бъде постановен само по изключение в посочените случаи. Наличието на фактура е формално изискване за упражняването на правото на приспадане, приоритет пред което имат материалноправните изисквания относно неговото възникване. При спор за тяхното настъпване в доказателствена тежест на претендиращото правото на приспадане лице е да ги установи, съобразно разпределението ѝ с нормите на националното законодателство (чл. 154, ал. 1 ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК). Националната юрисдикция следва да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, и в доказателствена тежест на органа по приходите е да установи наличието на обективни данни за измама, злоупотреба или недобросъвестност на данъчнозадълженото лице, а националната юрисдикция е длъжна и служебно да провери дали такива обективни данни са установени, с оглед признатата от Директивата цел за борба срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби. При спор за реалност на доставки на стоки, какъвто е случаят в процесното ревизионно производство, ревизируваният данъчен субект е този, който трябва да докаже по пътя на пълното доказване, че доставките по фактурите са реално извършени. В противен случай би се предоставил абсолютен приоритет на фиктивното фактуриране на облагаеми доставки, каквато цел не може да имат нито нормите на Директива 2006/112 на ЕС, нито практиката по тяхното прилагане на СЕС.

Решението на ВАС от 22.04.2014 г. е напълно съобразено с наличната към момента на неговото постановяване (2014 г.) практиката на СЕС по прилагане нормите на чл. 63, чл. 167, чл. 168, б. а, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/112 на ЕС. При неговото постановяване са спазени принципа на данъчния неутралитет, принципа на правна сигурност (включващ принципа на оправданите правни очаквания) и принципа на пропорционалността, на които СЕС многократно се позовава в практиката си. Първоинстанционният съд в пълнота е обсъдил и съобразил всички относими решение на СЕС, на които се позовава ищеца и обосновано не е установил нарушение на дадените в тях разрешения от страна на НАП и ВАС в конкретния случай.

Действително в производство по постановяване на преюдициално заключение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, М. и D. и по делото С-324/11 - G. T., СЕС установява ясни правила за тълкуването и прилагането на цитираните принципи и разпоредби от правото на ЕС в контекста на отказано признаване на право на данъчен кредит от унгарските данъчни власти. Решенията на СЕС по дело С-285/11, „Боник“ ЕООД, дело С-642/11, „Строй транс“ ЕООД, дело С-643/11 „ЛВК-56“ ООД и дело С-78/12, „Е. К“ ЕООД развиват стандарта, изведен от СЕС по делото М. и D., в „български“ казуси. Не е прав обаче въззивникът, че всички разгледани от СЕС казуси разкриват значително сходство от фактическа и правна страна с настоящото дело и че дадените разрешения са пренебрегнати от първоинстанционния съд. В тази насока следва да се изтъкне, че казусите, свързани с отказано право на приспадане на данък върху добавената стойност за предоставени услуги (СМР и други), няма как да са сходни с процесния, защото естеството на доставката е коренно различно. Въпреки това отново следва да се заяви, че в настоящия случай са спазени установените от СЕС ясни правила за тълкуването и прилагането на предпоставките за възникване на правото на приспадане на ДДС, в контекста на основополагащите принципи на правото на ЕС и на общата система на ДДС. Беше вече многократно посочено, че в разглеждания случай липсват няколко от тези предпоставки – няма данни, че процесните стоки са реално получени от въззивника в настоящото производство, а поради това няма обективно как точно тези тонове слънчоглед да са били използвани за последваща облагаема доставка, извършена от данъчнозадълженото лице.

Така например в т.64 от решение от 31 януари 2013 г. по дело С-643/11 („ЛВК - 56“ ЕООД срещу на дирекция ОДОП - Варна при ЦУ на НАП) се посочва, че „правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, б. а) от Директива 2006/122/ЕО, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на третиране, допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на данък върху добавената стойност, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“. С Решение от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 е прието, с оглед отказа на българските данъчни органи да

признаят на "Е.-К" право на приспадане на ДДС по процесите доставки на стоки по съображението, че не е доказано действителното осъществяване на тези доставки, и доколкото "Е.-К" оспорва констатацията за липса на осъществени доставки, че лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. От друга страна запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да определи дали "Е.-К" може да упражни правото на приспадане по посочените доставки на стоки. За целите на общата преценка могат да бъдат взети предвид данни относно доставки, предхождащи или следващи разглежданите, както и свързани с тях документи като сертификати и свидетелства, издадени за транспортирането или за износа на съответните стоки, във връзка с което националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се претендира с измамна цел или с цел злоупотреба. В тази връзка на поставените въпроси дали разпоредбите на Директивата трябва да се тълкуват в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието "доставка на стоки" и доказването на действителното осъществяване на такава доставка предполагат да е налице формално учредено право на собственост на доставчика на съответните стоки върху същите или за целта е достатъчно да е придобито право на собственост върху тези стоки чрез добросъвестно владение, е отговорено, че **във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието "доставка на стоки" по смисъла на Директивата и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на правото на собственост върху съответните стоки, а запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до нея спор, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане. Точно по този начин са процедирали НАП и ВАС. Последният, след преценка на всички събрани доказателства, е заключил, че липсва приемо-предаване на тоновете слънчоглед от доставчика на ревизираното лице, без което предвид чл. 24, ал. 2 ЗЗД не настъпва преминаване на собствеността от доставчика в патримониума на получателя.**

Тези изводи не се опровергават от дадените разрешения съответно в Решение от 21 юни 2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11 (M. и D.). Предмет на главния спор по двете обединени дела действително са откази за признаване право на приспадане на данъчен кредит от данъчните власти с твърдения за нереалност на доставката. Различни обаче са стоките - по дело M. са необработени трупи от акациево дърво, а по настоящото слънчоглед, респективно по делото D. са извършвани услуги – СМР, като последното

обстоятелство прави неприложими пряко разрешенията на СЕС, дадени за реалното осъществяване на строително-монтажни работи. Освен това по делото М. при всяко натоварване на трупите са съставяни разписки (общо 22 на брой), тоест безспорна е реалността на доставката, а в разглеждания случай липсват надлежни документи за приемо-предаването на тоновете слънчоглед, като представените от „Хакан България“ ООД кантарни бележки и товарителници не само, че не го доказват, а го опровергават. Ето защо в случая са не са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС от данъчнозадълженото лице - „Хакан България“ ООД, а по съединени дела С-80/11 и С-142/11 те са били изпълнени. Единствено в последната хипотеза (доказана реална доставка) се изискват обективни данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател. След като "Мевиста" ЕООД не е предала процесните тонове слънчоглед на „Хакан България“ ООД, липсва възникнало право на приспадане на ДДС за последното дружество и е ирелевантно за конкретния казус дали издателят на процесните фактури участва в евентуални нарушения или измама.

Решението от 6 септември 2012 г. по дело С-324/11 (G. T.), на което се позовава въззивникът, няма смисъл да бъде обсъждано в детайли, доколкото касае право на приспадане на ДДС за ползвани услуги (СМР), предоставени реално, но чрез подизпълнители. Това е казус, който е коренно различен от разглеждания.

Решение от 6 декември 2012 г. на СЕС по дело С-285/11 („Боник“ ЕООД), на което също се позовава въззивникът, се отнася до установена по това дело реална доставка на количество пшеница и слънчоглед. Данъчните власти са отказали право на приспадане на данъчен кредит на „Боник“ ЕООД, само поради това, че от осъществяваните насрещни данъчни проверки не е могло да се установи, че дружествата доставчици (преки и предходни) са разполагали с необходимото количество пшеница и слънчоглед за извършването на доставките с получател това дружество. СЕС по това дело отчита, че **данъчните власти не твърдят, че „Боник“ ООД е придобило стоките от други доставчици и не оспорват, че то е осъществило последващи доставки със стоки от същия вид и в същото количество.** По тази причина, в заключението си той приема, че обстоятелства като описаните, не са достатъчни, за да допуснат на данъчнозадълженото лице да се откаже право на данъчен кредит, освен ако не са налице „обективни данни“ за измама с ДДС, за която лицето е знаело или не може да не знаело. **Към отговор на въпроса дали са налице „обективни данни“ за измама естествено се пристъпва след като се установи, че са налице всички пет предпоставки за възникване и упражняване на право на приспадане на ДДС, посочени в т. 40.** В разглеждания в настоящото производство случай, въобще „Хакан България“ ООД не е придобило описаните в процесните фактури количества слънчоглед, поради което и няма как да е осъществило с тях последващи доставки. Тоест липсват две от предпоставките за възникване

и упражняване на право на приспадане на ДДС, посочени в т. 40 от решението. Ето защо в разглеждания случай не е било необходимо и не е обсъждано от НАП и съответно ВАС дали са налице „обективни данни“ за данъчна измама.

Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-642/11, („Строй транс“ ЕООД), касае отказ на данъчните власти да признаят право на приспадане на данъчен кредит на дружеството по фактури за доставка на гориво, тъй като в резултат от осъществените насрещни данъчни проверки не е могло да се проследи движението на горивото и че доставките действително са извършени от издателя на фактурите. Безспорно е обаче по това дело, че „Строй транс“ ЕООД е получил съответното количество гориво. СЕС специално отбелязва, в т. 50 от решението, че когато се твърди допускане на нередности от издателя на фактурата или от неговите доставчици, „преценката на доказателствата“ не трябва да води до задължение на получателя на фактурата да извършва проверки на съдоговорителя си или до изпразване от съдържание на установената съдебна практика, недопускаща да се откаже право на данъчен кредит на лице, което не е знаело и не е могло да знае, че сделката е част от данъчна измама. В разглеждания случай не се твърдят допуснати нередности от издателя на фактурите - "Мевиста" ЕООД, а се твърди че последното дружество не е доставило (предало) или прехвърлило права върху количествата слънчоглед на „Хакан България“ ООД. Ето защо това решение на СЕС не дава пряко разрешение на процесния случай и няма как изводите, застъпени в него, да са нарушени от страна на НАП или ВАС.

Решение на СЕС от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 („ЛВК-56“ ООД) се отнася до отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени на „ЛВК 56“ ЕООД от deregистрирани впоследствие доставчици, които не са отговорили на исканията на данъчните власти в контекста на предприети насрещни проверки да представят документи, свързани с произхода на доставените стоки. Освен това, документите, представени от „ЛВК-56 ЕООД, свързани с доставките (стокови разписки, кантарни разписки и товарителници) съдържат нередовности. Отново става въпрос за реално доставено количество стоки в полза на „ЛВК-56 ЕООД, какъвто не е настоящият процесен случай. По делото С-643/11 е спорно кой е доставчика на стоките, а не дали „ЛВК-56 ЕООД е получил тези стоки и впоследствие се е разпоредил с тях. Не случайно в разглеждания случай липсват въобще стокови разписки, които да удостоверяват, че на „Хакан България“ ООД са предадени съответните количества слънчоглед. В т. 62 от решението се изтъква, че когато данъчната администрация се основава по-специално на нередности, допуснати от издателя на фактурата или от някой от доставчиците му, като например пропуски в счетоводството, националната юрисдикция трябва да следи преценката на доказателствата да не доведе до изпразване от съдържание на припомнената в точка 60 от настоящото решение съдебна практика и до косвено задължение за получателя на

фактурата да извършва проверки по отношение на съдоговорителя си, каквито по принцип той не е длъжен да прави. В разглеждания случай „Хакан България“ ООД въобще не е получил нищо по процесните фактури, поради което няма защо да се изследват въпросите дали са извършени данъчни измами или нередности от издателя на фактурите - "Мевиста" ЕООД. Не са от съществено значение и въпросите издателят на фактурите за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има ли качеството на данъчнозадължено лице, разполагал ли е със стоките, предмет на доставката, бил ли е в състояние да ги достави и изпълнил ли е задълженията си за деклариране.

При решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 („Е.-К“ ЕООД) данъчните власти отказват право на данъчен кредит по фактури, издадени от доставчика „Експертис-7“ ЕООД, поради непълноти в счетоводството на доставчика и при изпълнението на някои ветеринарни формалности, свързани с документите за собственост на животните и с ушните им марки. Отново безспорно е, че правата върху съответните животни са придобити от „Е.-К“ ЕООД, като отказът се основа на неизрядни документи за придобиването им и проблеми с доставчика им - „Експертис-7“ ЕООД. СЕС по това дело приема, че наличието на „доставка на стока“ не може да бъде обвързано нито от изискванията за форма на придобиване на собствеността, нито от коректното прилагане на счетоводни стандарти. Въпреки това доставката на стоката все пак трябва да бъде доказана по някакъв начин, като в разглеждания случай „Хакан България“ ООД не извършва такова доказване и основателно се приема, че не е придобил права върху посочените в процесните фактури количества слънчоглед.

Постановената след 2014 г. съдебна практика на СЕС правилно не е обсъждана от първоинстанционния съд. Обективно няма как съдебният състав на ВАС, който е постановил решение №5434 от 22.04.2014 г. по адм. дело №10824/2013 г., да е съобразил практика на СЕС, която е създадена след неговото постановяване. В тази насока позоваването на нарушение на такава практика, постановена след 2014 г., от страна на ищеца и въззивник в настоящото производство е напълно неотнормено. Все пак за яснота следва да посочи, че цитираната във въззивната жалба практика на СЕС, а именно (Решение на СЕС от 13.02.2014 г. по дело С-18/13 /„Макс Пен“ ЕООД/; Решение на СЕС от 15.07.2015 г. по дело С-123/14 /„Италес“ ООД/; Решение на СЕС от 15.07.2015 г. по дело С-159/14 /„Коела-Н“ ЕООД/; Решение от 19.10.2017 г. по дело С 101/16 /SC Paper Consult SRL/; Решение от 20.06.2018 г. по дело С-108/17 /„Enteco Baltic“ UAB/; Решение от 15.09.2022 г. по дело С-227/21 /UAB „НА.ЕК“/; Решение от 03.10.2019 г. по дело С-329/18 /Valsts ienemumu dienests срещу „АШс“ SIA/; Определение от 03.09.2020 г. по дело С-610/19 /Vikingo Fovdllalkozo Kft./; Определение от 03.09.2020 г. по дело С 611/19 /Crewprint Kft./; Определение от 10.11.2016 г. по дело С 446/15 /Signum Alfa Sped Kft./), не променя изводът за липсата на нарушение на относимите разпоредби от Директивата от страна на НАП и ВАС.

Посочените от въззивника решения и определения на СЕС, постановени след 2014 г., не променят основните насоки за прилагане на разпоредбите от Директива, касаещи признаване на правото на приспадане на ДДС. И съгласно създадената след 2014 г. съдебна практика на СЕС липсва основание за ангажиране отговорността на държавата по чл. 4, § 3 ДФЕС в разглеждания случай. Лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (вж. Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler, C-230/94, Recueil, стр. 1-4517, точка 24 и много други), а от друга страна, че държавните органи следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали “Хакан България“ ООД може да упражни право на приспадане по посочените доставки на стоки. В този контекст националният съд следва да определя във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото за разпореждане със съответната вещ като собственик. В разглеждания случай тези принципни постановки са спазени от НАП и ВАС. След като “Хакан България“ ООД не е доказало, че е придобило правото за разпореждане с материална вещ (в случая конкретното количество слънчоглед) като собственик по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, то за него не е възникнало въобще право да приспадне ДДС. Съответно този извод за недоказаност е формиран от ВАС след комплексна обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора. Дали останалите съображения за отричането на правото на приспадане, които се съдържат в мотивите на влязлото в сила решение на ВАС, са взети в нарушение на ПЕС, няма значение за настоящия спор. Щом като отреченото с това решение право на приспадане на ДДС не е възникнало и този извод е в съответствие с разпоредбите на Директивата, то не би могло да има причинна връзка между претендирания като постановен в нарушението им акт на националната юрисдикция и твърдяната вреда. **Към преценка на поведението на данъчнозадълженото лице (евентуално участие в измама, злоупотреба или знание за такива) може да се премине едва след като се установи дали е възникнало право на приспадане на данъчен кредит, съобразно описаните по-горе критерии и практиката на СЕС, отразена в цитираните по-горе решения. Едва след като се приеме, че е възникнало право на приспадане се поражда въпросът, дали неговото упражняване би било в съответствие с целите на общата система на ДДС.**

За пълнота на изложението въззивният съд следва да отговори и на поставения от въззивника въпрос във въззивната жалба – какви доказателства е трябвало да установят реалност на доставката в случая, от гледна точка на цитираната практика на СЕС. Действително прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик не изисква винаги и задължително лицето, на което се прехвърля тази вещ, да я държи физически, нито тя физически да е превозена до него и/или физически да е получена от него. Това, когато стоката представлява родово определени потребими вещи -

слънчоглед, същите следва да се индивидуализират по някакъв начин с оглед реалността на доставката им. В разглеждания случай не се твърди друго от „Хакан България“ ООД (например че физически стоката е предадена на последващ купувач или че е получена от предходен доставчик по веригата), поради което индивидуализацията ѝ следва да е станала чрез предаването, каквото не е доказано. Същото е следвало да бъде доказано чрез представяне на съответни стокови разписки за получаване на количествата слънчоглед, за които са издадени фактурите.

Поради всички изложени съображения, настоящият въззивен състав намира, че не се установява отказът на органите по приходите да признаят правото на приспадане на ДДС, окончателно потвърден с решението на ВАС, да е в нарушение на приложимите разпоредби от Директива 2006/112/ЕО и тълкувателната практика на СЕС относно тях.

При липса на доказано нарушение, респективно на очевидно (достатъчно сериозно) нарушение на сочените от ищеца норми от Директива 2006/112/ЕО и практиката на СЕС, при издаване на ревизионен акт РА №03251100148/25.10.2011г. от органи по приходите при ТД на НАП - Варна и при постановяване на решение №5434 от 22.04.2014 г. по адм. дело №10824/2013г. по описа на ВАС, обосновано първоинстанционният съд не е обсъждал наличието на причинно-следствена връзка между релевираните нарушения и твърдените вреди, както и размера на последните.

Тъй като правният извод, до който настоящата съдебна инстанция достига, съвпада изцяло с крайните правни съждения на първоинстанционния съд, въззивната жалба следва да бъде оставена без уважение, а решението да бъде потвърдено съгласно чл. 271, ал. 1, изр. 1, пр. 1 ГПК.

По разноските:

С оглед изхода на правния спор пред въззивната инстанция на основание чл. 78, ал. 3 ГПК, във вр. с чл. 273 ГПК и чл. 10, ал. 4 от ЗОДОВ в полза на въззиваемите се дължат разноски с оглед неоснователността на въззивната жалба. В тази насока следва да бъде уважено искането на НАП и ВАС за присъждане на възнаграждение за осъществената от правна защита от техните юрисконсулти, определено в размер на 200 лв. за всеки един от въззивниците, съгласно чл. 24, ал. 2 от Наредбата за заплащането на правната помощ във връзка с чл. 37 ЗПП.

Воден от изложеното, Апелативен съд – София

РЕШИ:

ПОТВЪРЖДАВА решение №260555/03.04.2023 г. по гр. д. №8985/2015 г. по описа на Софийски градски съд.

ОСЪЖДА „ХАКАН БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК 103595849, на основание чл. 10, ал. 4 ЗОДОВ вр. с чл. 78, ал. 3 ГПК и чл. 273 ГПК, да заплати на

Върховен административен съд, гр. София, бул. "Александър Стамболийски" № 18, сумата от 200 лева - юрисконсултско възнаграждение за въззивното производство.

ОСЪЖДА „ХАКАН БЪЛГАРИЯ“ ООД, ЕИК 103595849, на основание чл. 10, ал. 4 ЗОДОВ вр. с чл. 78, ал. 3 ГПК и чл. 273 ГПК, да заплати на Национална агенция за приходите, гр. София, бул. "Дондуков" № 52, сумата от 200 лева - юрисконсултско възнаграждение за въззивното производство.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния касационен съд по правилата на чл. 280 ГПК в 1-месечен срок от връчването му на страните.

Председател: _____

Членове:

1. _____

2. _____