

РЕШЕНИЕ

№ 181

гр. София, 22.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АПЕЛАТИВЕН СЪД - СОФИЯ, 5-ТИ ТЪРГОВСКИ, в закрито заседание на двадесет и втори март през две хиляди двадесет и втора година в следния състав:

Председател: Иво Димитров

Членове: Величка Борилова
Зорница Гладилова

като разгледа докладваното от Зорница Гладилова Въззивно търговско дело № 20221001000029 по описа за 2022 година

Производството е по реда на чл.258 и следващите от ГПК.

С Решение № 266001/06.10.2021 г. по гр. дело № 2779/2018 г. СГС, 1-11 състав е осъдил Национална агенция по приходите и Върховен административен съд да заплатят солидарно на „Гранд петрол“ ЕООД, на основание чл. 4, §3 от Договора за функциониране на Европейския съюз сумата в размер на 61 243 лева, представляваща стойност на непризнато право на приспадане на ДДС по фактури с № 159/31.03.2009 г., № 255/30.04.2009 г., № 256/30.04.2009 г., № 268/30.04.2009 г., № 297/29.05.2009 г., № 334/23.11.2009 г. и № 52/26.01.2010 г., представляваща имуществена вреда в резултат на нарушаване на правото на ЕС от страна на ответниците при издаване на ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г. на ТД на НАП – гр. София и решение № 2766/26.02.2013 г. по адм. дело № 7361/2012 г. по описа на ВАС, I-во отделение, ведно със законната лихва от датата на подаване на исковата молба 28.02.2018 г. до окончателното плащане, както и лихва за забава за периода 11.06.2011 г. до 28.02.2018 г. в размер на 41954.73 лева, както и сумата в размер на 5 000 лева – неимуществени вреди от нарушение правото на ЕС от ответниците в производството, приключило с издаване на ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г. на ТД на НАП – гр. София и решение № 2766/26.02.2013 г. по адм. дело № 7361/2012 г. по описа на ВАС, I-во отделение, ведно със законната лихва от датата на подаване на исковата молба – 28.02.2018 г. до окончателното плащане, както и лихва за забава за периода 26.02.2013 г. - 28.02.2018 г. в размер на 2543.60 лева, като е отхвърлен иска за неимуществени вреди за горницата до пълния предявен размер от 10 000 лева, както и иска за лихва за забава на главницата за имуществени вреди за горницата до пълния предявен размер от 44 900 лева и за периода 01.01.2011 г. – 10.06.2011 г., както и за лихва за забава на главницата за неимуществени вреди за горницата до пълния предявен размер от 5000,00 лева и за периода 30.11.2010 г. – 25.02.2013 г.

Срещу решението е подадена въззивна жалба от Национална агенция по приходите, която моли то да бъде отменено и предявените искове да бъдат отхвърлени. Счита съображенията на първоинстанционния съд неправилни и необосновани. Поддържа, че принципът на отговорност на държавата за вреди от нарушаване правото на ЕС въз основа на принципа на лоялно сътрудничество по чл. 4 § 3 от ДФЕС е развит в съдебната практика на СЕС, който не само провъзгласявал принципа за отговорност на държавата за вреди, причинени на частноправни субекти, но установявал изрично и материалноправните предпоставки за нейното реализиране, които включвали кумулативното наличие на: 1./ нарушение на норма на правото на ЕС, предоставяща права на частноправни субекти; 2./ нарушението да е достатъчно съществено и 3./ пряка причинно-следствена връзка между нарушението и претърпяната от частноправните субекти вреда. Първата предпоставка изисквала наличие на нарушение на норма на Общностното право, която има директен ефект. Този ефект давал възможност на частноправните субекти да се позоват на съответната норма от правото на ЕС пред националните съдилища, а те от своя страна са длъжни да я зачетат и приложат. Нормата трябвало да е ясна и безусловна и да предоставя права. Тя можело да се съдържа в учредителен договор, регламент или директива. Директивата не се ползва с директна приложимост и следвало да бъде транспонирана в националното право.

В жалбата се сочи, че ищецът „Гранд Петрол“ ЕООД претендирал вреди от нарушение на разпоредбите на чл. 167, чл. 168, б. А, чл. 178, б. А, чл. 220, т. 1 и чл. 226 от Директива 2006/11 ЕО на Съвета, уреждаща общата система на ДДС, като твърди, че НАП неправомерно му е отказала право на данъчен кредит. Директива била транспонирана в националното право, в разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. Според чл. 168 от Директивата, регистрираното лице имало право на данъчен кредит срещу ДДС, дължим или платен в съответната държава членка по повод доставки на услуги или стоки, които е получило, които са осъществени/или ще бъдат осъществени от друго данъчнозадължено лице. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 69. ал. 1 т. 1 от ЗДДС. СЕС приемал, че правото на данъчен кредит е свързано с осъществена реална доставка и ако тя е опорочена, получателят по нея трябвало поне да е добросъвестен, т. е. да не е знаел или да не е могъл да знае за допуснати нарушения. Наличието на това условие, както приема СЕС в своите решения, е в тежест на данъчния субект, от което следвало, че ищецът е този който следва да докаже реалността на доставките. По делото било установено е, че „Гранд Петрол“ ЕООД като получател на доставки не е ангажирал доказателства нито в ревизионното производство, нито в образуваното административно производство пред съда, които да установят реалността им. Съдът неправилно приел, че органите по приходите в противоречие с приложимото право на ЕС и практиката по прилагането му отказали право на приспадане на данъчен кредит на дружеството, вменявайки му отговорност да провери кадровата обезпеченост на преките си доставчици, без органите по приходи да твърдят, че ищецът е знаел за злоупотреба с ДДС от страна на неговите доставчици. Съдът приел, че при липса на обективни данни, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае че сделката, с която обосновава правото си на данъчен кредит, е част от данъчна измама, извършена от доставчик, било недопустимо да бъде отказано право на данъчен кредит на същото лице. Това основание било посочено от СЕС като самостоятелна и отделна предпоставка за отказ на правото на данъчен кредит, но само при установена реалност на доставките. За да възникне и бъде упражнено правото на приспадане на ДДС, според практиката на СЕС обаче било необходимо да са налице двете изискуеми предпоставки, а именно доставката на стока или услуга да е реално осъществена и данъчнозадълженото лице да разполага с фактура или друг документ, съгласно законодателството на държавата-членка. Правното основание за отказа на правото на данъчен кредит на „Гранд Петрол“ ЕООД е установената от органите по приходите липса на реалност на доставките. При липса на такива данни, неоснователни били направените изводи на първоинстанционния съд, че НАП неправилно и в противоречие с нормите на ЕС и практиката на СЕС е отказала право на приспадане на данъчен кредит на ищеца. Органите по приходите съобразили както нормите на ЗДДС, така и с Директива 2006/112/ЕО, съдържаща изричното условие

процесите доставки да са реално извършени.

Решението е обжалвано и от Върховен административен съд, в частта, с която е осъден да заплати на ищеца „Гранд петрол“ ЕООД присъдените с решението суми с твърдения за нарушение на материалния закон, допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила и необоснованост, поради което същото следва да бъде отменено. Съдът неправилно приел, че е налице извършено от страна на ВАС нарушение на ПЕС, изразяващо се в явно несъобразяване с утвърдената практика на СЕС в областта на данъчното облагане. Практиката на СЕС, цитирана от съда /Решение по съединени дела С-80/11 и С-142/11, постановено на 21.06.2012 г., Решение по дело С- 324/11 от 06.09.2012 г., Решение по дело С-285/11 от 06.12.2012 г., Решение по дело С- 642/11 от 31.01.2013 г., както и Решение по дело С-643/11 от 31.01.2013 г./ която не допуска данъчният орган да отказва да признае на данъчно задълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Тази практика била неприложима към фактическа обстановка. ВАС приел, че в конкретния случай липсва материалноправната предпоставка за приспадане на ДДС - доставката не е реално осъществена. Следователно не се касаело за отказ на данъчния орган да признае правото на приспадане поради това, че макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 материалноправни и процесуални условия за упражняването на правото на приспадане, данъчнозадълженото лице не е извършило необходимото, за да се увери, че няма евентуални нарушения или измама в това отношение от страна на издателя на фактурата. Липсата на реално осъществена доставка била единственият спорен въпрос по делото, а тази преценка била допустима съгласно Директива 2006/112/ЕО и принципа на данъчен неутралитет /така в Решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело С-285/11 "Боник" ЕООД/, съгласно което „за да се установи наличие на основание за приспадане на данъчен кредит по конкретните доставки на стоки, е необходимо да се провери дали са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани за извършването на облагаеми сделки... преценката за наличие на условията за възникване на право на данъчен кредит се извършва от националната юрисдикция в съответствие с правилата на доказване, установени в националното право, въз основа на „глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства“ по делото. В този смисъл било и решението по дело С-324/11 G. T., на което се позовава и първоинстанционният съд в мотивите си. Тълкуването, което СЕС дава, видно от т. 49 на решението „се отнася до ситуация, при която въпросните услуги са били осъществени не от персонала на издателя на фактурата, а от персонала на друг стопански субект, което може да означава както прикриване с измамна цел на доставчика на услугите, така и просто използване на друг подизпълнител. От акта за преюдициално запитване обаче не следва, че този въпрос поставя под съмнение предпоставката, която е в основата на първия, втория и третия въпрос, а именно че в главното производство са изпълнени материалноправните и процесуалните условия, предвидени в Директива 2006/112 за възникването и упражняването на правото на приспадане.“ СЕС приел за безспорен фактът, че доставката е била реално осъществена, а спорен е бил въпросът кой я е извършил. Хипотезата била коренно различна от тази, в която ВАС е установил изначална липса на доставка по сделката, с която данъчнозадълженото лице обосновава правото си на приспадане на ДДС. В същия смисъл било и решение по дело С-78/12 „Евита-К“ ЕООД, което в т. 1 от диспозитива гласи, че „Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки. 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”.

Жалбоподателят поддържа, че към момента на постановяване на решението на ВАС, СЕС вече е имал утвърдена съдебна практика, според която правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от това доставката на стоки и услуги да е реално осъществена и данъчно задълженото лице да разполага с фактура или аналогичен документ. В този смисъл било и решение по дело С-392/09 на СЕС, което обвързва признаването на правото на данъчен кредит с изпълнение на материалноправните изисквания за това: “принципът на данъчния неутралитет налага да се предостави приспадане на ДДС по получените доставки, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (Решение от 8 май 2008 г. по дело Ecotrade, С 95/07 и С 96/07, Сборник, стр. I 3457, точка 63)”. Така било и в Решение от 31.01.2013 г. по дело С-642/11: „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране допускат на получател на фактура да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка, по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“.

Жалбоподателят поддържа, че не е налице очевидно нарушение и съдебният акт, бил постановен в унисон с практиката на СЕС, изискваща наличието на реално осъществена доставка от лицето, преценена на базата на обективни критерии като основание да се признае право на приспадане на ДДС. Материалноправните изисквания за възникване на правото на данъчен кредит включвали на първо място реално осъществено данъчно събитие. Тъй като ищецът черпел права от доставката, негово било задължението да притежава документи за реалното им извършване и негова била доказателствената тежест за установяване на реалното осъществяване на фактурираните доставки от своя доставчик. Това не било сторено. Притежаването само на фактура за доставка не било достатъчно за възникването на право на данъчен кредит, без наличие на други съпътстващи документи. В този смисъл била практиката на СЕС - решения по дела С-284/11 и С-285/11, с която се приемало, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит, получателът следва да разполага с фактура за доставка, която е реално осъществена. С решението по дело С-409/04 Teleos СЕС приел, че задължение на данъчната администрация да извършва проучване, за да установи намерението на данъчнозадълженото лице било в противоречие с целите на общата система на ДДС за гарантиране правната сигурност и улесняване на присъщите за прилагането на ДДС действия чрез отчитането на обективния характер на съответната операция. Преценката на данъчния орган въз основа на обективни данни, относно това дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, дали е налице данъчна измама или не, е последваща реалното извършване на доставката и при липса на такава, позоваването на това изключение от общия принцип да се признае правото на приспадане не било относимо към разглеждания казус.

В жалбата се сочи, че мотивите на първоинстанционния съд касаели преценката на съда по осъществяване на фактите и разпределението на доказателствената тежест при установяването им и имало отношение към законосъобразността на акта. В настоящото производство извършването на преценка за материалноправната законосъобразност на съдебното решение било недопустимо. Зачитането на придадената от националния правов ред сила на пресъдено нещо на съдебното решение и неговата неотменяемост било признато и от СЕС, който приемал, че принципът на сътрудничество не налага на една национална юрисдикция да се отклони от разпоредби на вътрешния процесуален ред с цел да преразгледа едно съдебно решение, придобило сила на пресъдено нещо и да го отмени, когато изглежда, че то противоречи на общностното право (така Решение от 16.03.2006г. на СЕС по дело С-234/04 R. K., ECLI:EU:C:2006:178.). Първоинстанционният съд разгледал в мотивите си въпроса налице ли е била данъчна измама или не, който въпрос не бил предмет както на ревизионното, така и на съдебното

производство.

Жалбоподателят оспорва и размера на обезщетението неимуществени вреди, доколкото не ставало ясно какви критерии и как са приложени и с оглед липсата на установени действително претърпени вреди, които са пряка и непосредствена последица от извършеното нарушение на ПЕС.

Въззивният съд като обсъди представените по делото доказателства и доводите на страните, намира следното от фактическа страна:

Първоинстанционното дело е образувано по искова молба, с която „Гранд петрол“ ЕООД е предявило искиове за солидарното осъждане на Национална агенция по приходите и Върховен административен съд да му заплатят обезщетение за неспазване на норми на Европейския съюз / разпоредбите на чл. 167, чл. 168, б. А, чл. 178, б. А, чл. 220, т.1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО/ за причинени имуществени вреди в размер на непризнания данъчен кредит по фактури с №№ 159/31.03.2009 г., № 255/30.04.2009 г., № 256/30.04.2009 г., № 268/30.04.2009 г., № 297/29.05.2009 г., № 334/23.11.2009 г. и № 52/26.01.2010 г. в общ размер на 61 423 лева и лихва за забава за периода 01.01.2011 г. – 26.02.2018 г. в размер на 44 900 лева, както и за причинени неимуществени вреди в следствие уронване на безупречната му репутация на коректен търговец за сумата от 10 000 лева неимуществени вреди, както и на сумата в размер на 5000,00 лева – лихва за забава на това обезщетение за периода от датата на издаване на ревизионния акт 30.11.2010 г. до 26.02.2018 г. Претендира законна лихва и разноски. Ищецът твърди, че с ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г. на ТД на НАП – гр. София му е отказано правото на данъчен кредит по посочените по-горе фактури, издадени в периода м. март 2009 г. – м. февруари 2011 г. на обща стойност 61 243 лева поради това, че преките доставчици не са се съобразили с изпратените от данъчните власти искания за предоставяне на документи и обяснения, а ревизираното лице не е доказало по категоричен начин всички необходими ресурси за осъществяване на доставката у своя доставчик, както и че последният не е извършил каквито и да било нарушения на националното законодателство. Ревизионният акт бил обжалван пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на НАП гр. София, който с решение № 215/07.02.2011 г. потвърдил ревизионния акт по същите мотиви. Решението било обжалвано пред АССГ, който с решение № 2148/23.01.2012 г. по адм.д. № 1915/2011 г. на АССГ отхвърлил жалбата. Решението на съда било обжалвано пред ВАС, който с решение № 2766/26.02.2013 г. по адм.д. № 7361/2012 г. го потвърдил. В мотивите на решението на ВАС било посочено, че представените от ищеца документи не са достатъчни, тъй като в тях били описани родово определени вещи и не можело да се разбере дали това конкретно гориво е било предмет на конкретната доставка, както и че „при недоказано предаване на гориво по чл. 2, ал.2 ЗЗД, собствеността върху стоката не била преминала в патримониума на „Гранд петрол“ ЕООД, поради което органите по приходите и съда законосъобразно приели, че не са осъществени фактурираните доставки на гориво от „Макс Трейд Къмпани“ АД и „Драгон 69“ ЕООД. Действията на органите на НАП, както и окончателното решение на ВАС били в съществено противоречие на приложимите разпоредби от правото на Европейския съюз – чл. 63, чл. 167, чл. 168 и чл. 178 от Директива № 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата схема на данъка върху добавената стойност, както и на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), обективизирана в решения, както следва: 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-285/2011г., решение от 31.01.2013 г. по дело C-642/11 г., решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/2011г., решение от 31.07.2013 г. по дело C-78/12, решение от 13.05.2013 г. по дело C-18/13, решение от 15.07.2015 г. по дело C-123/14, решение от 15.07.2015 г. по дело C-159/2014 г. и утвърдените в тях принципи на данъчния неутралитет, правна сигурност, в т.ч. оправдани правни очаквания и принципа на пропорционалност. Ищецът твърди, че посочените решения очертават ясни правила и критерии за прилагане на правото на ЕС в контекста на отказано право на данъчен кредит и

приемат, че отказът е допустим единствено с цел да бъдат избегнати злоупотребни, които ошетяват фиска и представляват опити за данъчна измама и заобикаляне на данъчното законодателство, като следвало да бъде установено, че конкретният субект е участвал в злоупотребата или е знаел за нея. В практиката си СЕС тълкувал разпоредбите на чл. 167, чл. 168, б. А, чл. 178, б. А, чл. 220, т.1 и чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО като недопускащи национална практика, с която данъчният орган отказва да признае на данъчно задължено лице право на приспадане на данъчен кредит, поради това, че издателят на фактурата или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да е доказано въз основа на обективни данни, че въпросното данъчно задължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама. Практика на СЕС не допускала национални практики, според които се изисквало от данъчните субекти да се уверят, че техният доставчик е разполагал със стоките, предмет на доставката и е бил в състояние да ги достави. Твърди, че нормите на Директивата са ясни, точни и безусловни и същите, както и практиката на СЕС е следвало да бъдат приложени от органите на НАП и националния съд постановил окончателният съдебен акт с приоритет пред нормите на вътрешното право, които им противоречат.

Ответникът Върховен административен съд /ВАС/ оспорва исковете, пасивната си легитимация и наличието на солидарност. Поддържа, че правото на Европейския съюз не задължава националните съдилища да не прилагат вътрешно-процесуалните норми, от които произтича присъденото нещо на дадено решение, дори ако това би позволило да се отстранят последиците от това правоотношение, което е несъвместимо с това право. Поддържа, че решението му не противоречи и не нарушава приложимите норми на Директива 2006/112/ЕО. Практиката на СЕС по дело C-273/11 приемала, че в правомощията на държавите членки е да определят в съответствие с чл. 131 от Директива 2006/112/ЕО условията, при които освобождават вътрешно общностните доставки от ДДС, за да се гарантира правилното и ясно прилагане на посочените разпоредби за освобождаване и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. Решението на ВАС било в съответствие с най-новата практика на СЕС – решение по дело C-78/12 „Евита-К“ ЕООД, която приемала, че при преценка за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит националната юрисдикция съобразно с националните правила на доказване следва да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да се определи дали разглежданите доставки на стоки са действително осъществени. Доказателствената тежест в този случай била на данъчнозадълженото лице, което следвало да докаже обстоятелствата във връзка с реалността на доставката. При условията на евентуалност поддържа, че липсва достатъчно сериозно нарушение на правото на ЕС и в случая не се касае нарушение на правото на ЕС в съдебен акт, което да представлява изключителен случай, в който е налице очевидно нарушение, каквото е необходимо да е налице според практиката на СЕС в такива случаи . Претендира разноски.

Ответникът Национална агенция по приходите /НАП/ оспорва исковете. Твърди, че липсва основание за ангажиране на отговорността му по чл. 1, ал.1 ЗОДОВ. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Контролиращата страна Прокуратурата на Р. България оспорва исковете, като поддържа съображенията, изложени в писмените отговори на ВАС и НАП.

Видно от изложените от страните становища в исковата молба отговорите и въззивните жалби, същите не спорят по фактите и се установява от представените по делото писмени доказателства, че с ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г, въз основа на извършена ревизия на „Гранд петрол“ ЕООД е установено данъчно задължение на това лице, в следствие отказ за признаване правото му на данъчен кредит по фактури както следва № 159/31.03.2009 г. за сумата от 8400.23 лева, издадена от „Мекс трейд къмпани“ АД, № 255/30.04.2009 г. за сумата от 12190 лева, издадена от „Мекс трейд къмпани“ АД, № 256/30.04.2009 г. за сумата от 5035 лева, издадена от „Мекс трейд къмпани“ АД, № 268/30.04.2009 г., издадена от „Мекс трейд къмпани“ АД, № 297/29.05.2009 г. за сумата от

7468.42 лева с доставчик „Мекс трейд къмпани“ АД; № 334/23.11.2009 г., издадена от „Дракон 69“ ЕООД и № 52/26.01.2010 г., издадена от „Дракон 69“ ЕООД.

По отношение на доставките от „Мекс трейд къмпани“ АД и „Дракон-69“ ЕООД са изискани документи от тези дружества по насрещни проверки, но те не са намерено на декларираните адрес и съответно не са представили изисканите документи. Данъчните органи са приели, че в издадените фактури липсват имена на лицата приели и предали горивото, както и че липсват първични документи доказващи транспортирането на горивото, както и спецификации и сертификати относно вида му. Съответно е прието, че дружествата не разполагат с технически и кадрови потенциал за доставка на количества гориво, за каквито декларира доставки, както и няма наети работници, като декларира доставки на гориво в големи размери и същевременно минимални размери на дължим ДДС. Прието е, че доставчиците не са доказали произходът на доставката – закупуване на стоката от производител или вносител, поради което доставките, към „Гранд петрол“ ЕООД и в следствие от това дружество на трети лица са фиктивни, което е основание за отказ за признаване право на данъчен кредит. В мотивите към ревизионния акт е прието за основателно възражението на „Гранд петрол“ ЕООД, че разполага с дълготрайни материални активи и работници, назначени на длъжност, относима към фактурираните доставки, както и всички налични документи, проверени в хода на ревизията /договори, ведомости, надлежно осчетоводяване на операциите, свързани с продажбите и начисляването на данъка за тях, както и начисляването на амортизации, работни заплати, осигуровки /, от което следва, че доставките към клиентите са реално осъществени. Посочено е, че ревизираното лице разполага със съответната технически и кадрова обезпеченост, доказваща реалност на доставките, по които е изпълнител. Посочено е обаче, че тези факти не представляват пряко и несъмнено доказателство, че продаденото гориво е закупено /доставено/ именно от „Макс трейд къмпани“ АД и „Дракон-69“ ЕООД, „Юветранс“ ООД и „ЕН трейд“ ЕООД.

След неговото обжалване Ревизионният акт е потвърден с решение № 215/07.02.2011 г. на директора на дирекция „ОУИ“ – София при ЦУ на НАП, което е обжалвано по дело № 1915/2011 г. по описа на АССГ. С решение № 2148/23.04.2012 г. жалбата е оставена без уважение. С мотивите съдът приел, че поради факта, че от дневниците на покупките и продажбите дружеството е декларирало доставки в особено големи размери, като същевременно през ревизираните периоди няма данни данъчния субект „Мекс трейд къмпани“ АД да е имал кадрова, техническа и материална обезпеченост за извършване на доставките на дизелово гориво, правилно органът по приходите е приел, че не се установява безспорност на обективизираните в процесните фактури доставки, поради което ДДС е начислен без основание и следователно за „Гранд петрол“ ЕООД не е налице основание да ползва данъчен кредит на основание чл. 70, ал.5 ЗДДС. Прието е, че реалността на извършените доставки не се установява и от представените от жалбоподателя 14 броя приемо-предавателни документи с дати и количества, тъй като липсвали доказателства доставчикът да притежава личен или нает данъчен склад за съхранение на гориво, което е необходимо с оглед спецификите на този вид стока. Прието е, че при непроведено доказване как и къде доставчикът е съхранявал горивото, предмет на спорните доставки не е изпълнена доказателствената задача на жалбоподателя да установи извършването на доставки именно на тези стоки. Посочено е, че Директива 2006/112/ИО на Съвета на Европа от 28.11.2006 г. относно общностната система на ДДС не свързва изискуемостта на ДДС и корелативно свързаното с нея право на данъчен кредит единствено с издаването на фактурата, а поставя изискването да е налице реално осъществена доставка. Същите мотиви са изложени и по отношение на доставчика „Дракон-69“ ЕООД. Прието е, че представените данъчни фактури и дневници за продажбите и извлечения от счетоводните сметки на тази две дружества не доказват реалното извършване на доставките, а само тяхното документално оформяне. Посочено е, че представените международни товарителници и митнически документи, предвид липсата на достъп до счетоводствата на тези две дружества е пречка да се направи категоричен извод, че същите горива са предмет на доставки по издадените от тези дружества фактури от жалбоподателя. Прието е, че

представените с жалбата договори за съхранение на светли горива сключени между „Мекс трейд къмпани“ АД, „Дракон 69“ ЕООД с „Ювентранс“ ООД доказвали само сключването на договора, но не и неговото изпълнение, тъй като липсвали доказателства за внасяне и изнасяне на горивата от склада. Не са приети за относими и представените с жалбата пътни листа, тъй като в тях не е вписан вида на товара.

С решение № 2766/26.02.2013 г. по адм. дело № 7361/2012 г. по описа на ВАС, I-во отделение решение № 2148/23.04.2012 г. постановено по адм.д. № 1915/2011 г. по описа на АССГ е оставено в сила. Съдът се е мотивирал с това, че представените приемо-предавателни протоколи не установяват предаване на гориво, тъй като протоколите са подписани от неизвестни лица, а при недоказано предаване на гориво по чл. 24, ал. 2 ЗЗД собствеността върху стоката не е преминала в патримониума на касатора, поради което органите по приходите правилно са приели, че не са осъществени фактурираните доставки от „Мекс трейд къмпани“ АД и „Дракон 69“ ЕООД. Също така е прието, че хипотезите, разгледани в решенията по съединените дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г. са различни от процесните, а са съобразени изводите с трайната практика на СЕС, че за да се признае право на приспадане на данъчен кредит при доставка на стоки, следва да се налице осъществена доставка и да е издадена фактура за нея. В този смисъл е посочено решение на СЕО по дело С-152/02 г.

В първоинстанционното производство е изслушана съдебно-счетоводната експертиза, която не е оспорена. Съгласно заключението на вещото лице, с ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г. на ТД на НАП – гр. София са установени задължения за довносяне на ДДС от страна на „Гранд петрол“ ЕООД в размер на 78 137.81 лева и лихви за просрочие върху тях в размер на 9902.82 лева, които са внесени с платежни нареждания, както следва: от 10.06.2011 г. – сумата в размер на 52 137.81 лева; на 13.06.2011 г. – сумата в размер на 26 000 лева; на 16.06.2011 г. – сумата в размер на 13 618.31 лева и на 20.06.2011 г. – сумата в размер на 553.50 лева, от които последните две плащания представляват плащания за лихва за забава. Вещото лице е изчислило и размерът на мораторната лихва върху заплатените от „Гранд петрол“ ЕООД в изпълнение на издадения ревизионен акт от деня следващ дена на плащането до 28.02.2018 г. – датата на предявяване на иска.

По делото е разпитана като свидетел Н. З.. От показанията ѝ се установява, че е съпруга на управителят на „Гранд петрол“ ЕООД към момента на съставяне на ревизионния акт и решенията на ВАС - Р. Л. З. като тя също работела в дружеството. З. престанал да бъде управител на дружеството през 2016 г., когато то било продадено и тя също напуснала работа. То почти фалирало и съпругът ѝ продал дяловете си спрял да го управлява. Докато работела тя била ръководител, касиер, общувала с клиенти, приемала заявки, каквото е било необходимо. Знае за проблеми на дружеството с данъчните власти. Имало данъчна ревизия през 2011 г. и не били признати никакви сделки. Клиенти на дружеството били предимно обществени заведения - училища, детски градини, общини, на които „Гранд петрол“ ЕООД доставял гориво за отопление. Клиентите им разбрали за ревизията и се отръпнали. С плащането на дължимите суми по извършената през 2011 г. ревизия дружеството било затруднено да се разплаща с доставчици. Работата намаляла. Имали няколко доставчици на гориво, но не си спомня имена.

По делото е разпитан като свидетел В. Ц., от чиито показания се установява, че е работил в дружество „Гранд петрол“ ЕООД в периода 2006 г. – 2015 г. на длъжност офис-мениджър и в това си качество се занимавал с клиенти, с доставчици и цялата офис работа. Знаел, че на дружеството започнала данъчна ревизия, но не знае дали е само една. Тази започнала през 2010 г., но не знае как е приключила. По време на ревизията тя имала голямо отражение върху клиентите, с които общували. Имали много клиенти - „Балкан Стар“, „Кауфланд - България“, „Билла - България“ и др., които спрели да поръчват от тях, тъй като доставчиците спрели доставките на гориво и нямало как да ги зареждат. Тази ситуация се получила след запорирането на сметките, което препятствало разплащанията с доставчиците. Работата в „Гранд петрол“ ЕООД спряла и се наложило свидетелят да напусне като напуснали и други служители. Собственикът на дружеството го продал. Тази

ситуация се отразила много лошо на репутацията на дружеството и неговия собственик, но свидетелят не бил свидетел на разговори или коментари.

При така установената фактическа обстановка, съдът приема следното от правна страна:

Към датата на предявяване на иска 28.02.2018 г. във вътрешното ни право липсва специално уреден процесуален ред, по който да се реализира извъндоговорната отговорност на държавата за вреди, причинени от нарушения на общностното право. Разпоредбата на чл. 2в ЗОДВ е въведена с обнародването на ДВ бр. 94/2019 г. и урежда отговорността на държавата за вреди от нарушения на правото на Европейския съюз (ЕС), е приета след подаване на исковата молба. Настоящият въззивен състав на Софийски апелативен съд намира, че предявеният иск е допустим и подлежи на разглеждане от гражданския съд - по аргумент от § 6, ал. 2 от ПЗР на ЗИД ЗОДОВ (ДВ, бр. 94/2019 г.). Правното основание на предявения в настоящото производство иск следва да се подведе под хипотезата на правната норма, уредена в чл. 4, § 3 ДЕС, във вр. с чл. 49 ЗЗД. По силата на принципа за лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, § 3 от ДЕС и в трайната практика на СЕС по въпросите за отговорността на държавите-членки за вреди, причинени от актове на националните съдилища, в рамките на своите правомощия всички органи на държавите-членки, включително и административните и правораздавателните органи, имат задължението да гарантират спазването на нормите на правото на Съюза. Решенията по делата F. /обединени дела C-6/90 и C-9/90/ и Kubler /дело C-224/01/ утвърждават принципното правно положение, че всяка държава-членка е длъжна да възстанови вредите, причинени от нарушение на правото на ЕС, извършено от държавен орган, вкл. и от национален съд, действащ като последна инстанция. Богатата и непротиворечива практика на СЕС включително и цитирана от страните по настоящото дело е обосновала материалните предпоставки, при които може да се ангажира гражданската отговорност на държавата за вреди, претърпени вследствие неправилното прилагане и очевидно нарушаване на общностното право. Наведените фактически и правни твърдения на ищеца в исковата молба, с които се очертават правопораждащите предявено материално право юридически факти, определят легитимацията на ищеца и ответниците в правния спор, предмет на делото.

Правото на ЕС не урежда изрично иска за ангажиране отговорността на държавите-членки за вреди от нарушаването му. В тази връзка материално-правните предпоставки на иска са посочени в практиката на Съда на ЕС, която вече е цитирана по-горе - делата F. и K. /съединени дела C- 6/90 и C- 9/90 и дело C- 224/01/. Тези предпоставки включват: 1./ нарушение на правна норма на ПЕС, даваща права на частно-правни субекти; 2./ извършеното нарушение да е достатъчно съществено и явно и 3./ да съществува причинна връзка между претърпените вреди и това нарушение. Практиката на СЕС има задължителен характер и нейното нарушаване също представлява нарушение, за което може да се ангажира отговорността на държава-член за вреди. Практиката на СЕС приема, че отговорност на държавата за вреди, причинени от национална юрисдикция, постановила акт като последна инстанция, възниква само в изключителни случаи, при допуснато очевидно нарушение на приложимото право на Европейския съюз /тека - решение от 30 септември 2003 г. по дело C-224/01, т. 53; от 13 юни 2006 г. по дело C-173/03, т. 32 и 42 и от 28 юни 2016 г. по дело C-168/15, т. 24/. Очевидно нарушение е налице в случаите, когато влязло в сила решение на национална юрисдикция е в противоречие с практиката на СЕС в съответната област на обществени отношения, както и при изземване на компетентност, предоставена от правото на ЕС на орган на ЕС /така решения от 25 ноември 2010 г. по дело C-429/09 и от 19 юни 2014 г. по дело C-501/12—C-506/12, C-540/12 и C-541/12/.

При произнасянето на съда относно наличието на очевидно нарушение на правото на ЕС е задължително да бъде посочено коя правна норма е нарушена и кое обосновава изключителност на случая /така постановено по реда на чл. 290 ГПК, № 17/05.03.2021 г. по гр.д. № 1457/2020 г. по описа на ВКС, VI г.о./. В исковата молба, по

която е образувано производството ясно са заявени нормине, за чието нарушаване се претендира отговорността на ответниците - разпоредбите на чл. 63, чл. 167, чл. 168, б.А и чл. 178, б.А, чл.220, т.1 и чл.226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, уреждаща общата система на данъка върху добавената стойност като твърди, че ответниците неправомерно са му отказали възстановяване на данъчен кредит и са му начислили данък

Общностното право и съдебната практика на ЕС обуславят възникването на правото на данъчен кредит с изискуемостта на данъка. Съгласно чл.167 от Директива 2006/112/ЕО правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем. Според чл.63 от същата Директива данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. Тези разпоредби са транспонирани в чл.25, ал.2 и ал.6 ЗЗД и чл.68, ал.2 от ЗДДС. Разпоредбата на чл.68, ал.2 от ЗДДС обуславя възникването на субективното публично право на приспадане на данъчен кредит на данъчно задълженото лице от кумулативното осъществяване на елементите от регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав. Тази разпоредба урежда права на частноправни субекти, каквито са данъчнозадължените лица. Такова е и ищцовото дружество в настоящото производство, което твърди, че вследствие нарушаване на Директива 2006/112/ЕО са му причинени имуществени вреди. Процесните норми от Директивата предоставят права на частноправните субекти - право на данъчен кредит и същите са приложими в случая /с тях на ищеца е предоставено правото на данъчен кредит, който му е отказан с РА и окончателното съдебно решение на ВАС/. Това означава, че е налично първото от кумулативните условия за ангажиране на отговорността на ответниците за нарушаване на правото на ЕС. Наличието на това условие не е в зависимост от директния ефект или пряката приложимост на съответната разпоредба. Това становище се извежда от решението на СЕС по дело F., съединени дела C-6/90 и C-9/90 и др. Такъв извод е направен и по делото B. du P., C-46/93 /точки 20-23/, където е посочено, че фактът, че дадена разпоредба от правото на ЕС е пряко приложима или не, няма отношение към режима на отговорност на държавата за вреди, причинени от правото на ЕС.

Второто кумулативно изисквано условие за ангажиране на отговорността е наличие на съществено нарушение на правото на ЕС. За да осигури еднакво тълкуване на това условие, СЕС извежда в практиката си набор от критерии, които следва да бъдат взети предвид при преценката за наличие на това обстоятелство. Решаващият критерий е свързан със свободата на преценка на националния орган. Нарушението е достатъчно съществено, когато държавата членка при упражняване на функциите явно и тежко е нарушила правото си на преценка. Наред с решаващия критерий сред елементите, които националният съд следва да вземе предвид при преценката за характера на нарушението, са: 1) степента на яснота и прецизност на нарушената правна норма; 2) извинимият или неизвиним характер на евентуална грешка при прилагане на правото на ЕС; 3) умишленият или неумишлен характер на допуснатото нарушение или причиненото увреждане, 4) обстоятелството, че с действията си институция на ЕС може да е допринесла за неприемането, приемането или запазването в разрез с правото на Съюза на определени национални мерки или практики, включително неизпълнение на задължението на националната юрисдикция на задължението ѝ за отправяне на преюдициално запитване по силата на член 267, параграф 3 ДФЕС. При всички положения нарушението на правото на Съюза е достатъчно съществено, когато е извършено при явно несъобразяване с практиката на Съда в съответната област или когато националната институция е иззела компетентност в област, която правото на ЕС възлага в компетентност на негов орган.

При наведените доводи от ищеца относно нарушаването на постоянната практика на СЕС от страна на ответниците, същата следва да бъде обсъдена приоритетно. Практиката на СЕС в областта на правото на данъчен кредит е основана на принципа, че добросъвестният получател по облагаема с ДДС доставка на стоки или услуги не следва да бъде санкциониран с отказ на право на данъчен кредит, поради нарушения или недобросъвестност на неговия доставчик, за които получателят не знае или не е могъл да знае. Този принцип е залегнал в следващите цитирани по-долу решения на СЕС, които се не

са изчерпателно посочени:

G. T., C-324/11 - Запитващата юрисдикция е отправила четири въпроса, като два от тях (втори и трети) са следните: Има ли значение за правото на данъчен кредит на получателя обстоятелството, че доставчикът не е декларирал наети работници, т.е. работили са „на черно“? и Може ли да се счита, че получателят е проявил небрежност, като не е проверил дали е правоотношение между работниците, извършили услугите, и издателя на фактурите и дали това е декларирано? В решението на СЕС по първия от посочените въпроси е прието, че „Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото на приспадане от дължимия или платен данък върху добавената стойност за предоставени му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки“, а по втория - Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактът, че данъчнозадълженото лице не е проверило дали между наетите на строежа работници и издателя на фактурата е съществувало правоотношение или дали този издател е декларирал посочените работници, не представлява обективно обстоятелство, от което може да се заключи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че участва в сделка, свързана с измама с данък върху добавената стойност, когато този получател не е разполагал с данни, въз основа на които да заподозре наличието на нарушения или измама в това отношение от страна на този издател. Следователно правото на приспадане не може да бъде отказано поради посочения факт, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени.

M. kft съединени дела C-80/11 и C-142/11 - Предмет на главното производство е спор за приспадане по доставки на стоки - родовоопределени вещи, като поставените въпроси са: относно значението на данъчната фактура като единствено сигурно доказателство, че стоката е доставена от посочения във фактурата издател, когато не е доказано, че доставчикът е разполагал със стоките, предмет на доставката, да е бил в състояние да достави и да е изпълнил задълженията си за деклариране; има ли значение с оглед на принципите на неутралитет и пропорционалност дали получателят е положил дължима грижа, за да установи качеството на доставчика на ДЗЛ, което е разполагало с фактурираните стоки и е изпълнило задълженията си за деклариране и внасяне на данъка? В решението на СЕС е прието, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а), член 220, точка 1 и член 226 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае на данъчнозадълженото лице право да приспадне от данъка върху добавената стойност, на който е лице платец, дължимия или платен данък за предоставените му услуги, поради това че издателят на фактурата за тези услуги или някой от неговите доставчици са извършили нарушения, без да доказва, въз основа на обективни данни, че въпросното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Прието е също, че член 167, член 168, буква а), член 178, буква а) и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която данъчният орган отказва да признае право на приспадане, поради това че данъчнозадълженото лице не се е уверило, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, 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 данъка върху добавената стойност, или поради това че въпросното данъчнозадължено лице не притежава други документи, освен фактурата, от които да е видно съществуването на посочените обстоятелства, макар да са изпълнени предвидените в Директива 2006/112 процесуални и материалноправни условия за упражняването на правото

на приспадане и данъчнозадълженото лице да не разполага с данни за евентуални нарушения или измама от страна на въпросния издател.

Боник ЕООД, С-285/11 - В решението си СЕС е приел, че членове 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допускат на данъчнозадължено лице да бъде отказано правото да приспадне данъка върху добавената стойност за доставката на стоки, поради това че поради измами или нередности, извършени нагоре или надолу по веригата спрямо тази доставка, се счита, че последната не е била реално осъществена, без въз основа на обективни данни да е доказано, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че посочената от него сделка, на която то основава правото на приспадане, е част от измама с данък върху добавената стойност, извършена нагоре или надолу по веригата от доставки, което следва да провери запитващата юрисдикция.

„JIBK - 56“ ЕООД, С-643/11 - В решението си СЕС е приел, че правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/122, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно 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, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи - въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, - че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

„Строй транс“ ЕООД, С-642/11 - В решението си СЕС е приел, че принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че 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, независимо че в съставен на издателя на същата фактура ревизионен акт не е направена корекция на декларирания от последния данък върху добавената стойност. Ако все пак поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи — въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави, - че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с данък върху добавената стойност, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

„Евита-К“ ЕООД, С-78/12 - В мотивите на решението си (т.42) СЕС е посочил, че Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да провери, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на това право, 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, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага със съответни документи в това отношение (вж. Решение по дело M. и David, посочено по-горе, точка 61 и Решение по дело JIBK-56, посочено по-горе, точка 61). Съответно посочената администрация не може и да изисква от данъчнозадълженото лице да представи документи от издателя на фактурата, в

които да се споменават ушните марки на животните, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760/2000.

„Макс Пен“ ЕООД, С-18/13 - Първият и третият поставени въпроси са преформулирани от СЕС по следния начин: дали Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчнозадължено лице да извърши приспадане на ДДС, начислен в издадените от доставчик фактури, когато, въпреки че услугата е била доставена, се установява, че тя не е била действително извършена от този доставчик или от негов подизпълнител, по-специално тъй като последните не са разполагали с необходимите персонал, материали и активи, разходите за тяхната услуга не са били оправдани в счетоводната им документация и се е оказало, че някои документи не са били подписани от посочените в тях като доставчици лица? Отговорът на СЕС е, че ревизирият получател не може да бъде натоварен да понесе данъчната тежест от непризнаването на данъчен кредит, поради недоказването на факти, което не е в неговата власт.

„Коела-Н“ ЕООД, С-159/14 - В решението си СЕС е приел, че неоказването на съдействие на данъчните власти от страна на предходните доставчици на данъчнозадълженото лице по веригата от доставчици и липсата на претоварване на съответните стоки не представляват сами по себе си обективни данни, достатъчни за да се заключи, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, е част от данъчна измама. Тези две обстоятелства обаче са обективни данни, които могат да бъдат взети предвид при общата преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства, за да се определи дали данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама.

Решенията на СЕС дават основание да се приеме, че позовавайки се на липса на реалност на процесните доставки, тъй като не е доказано, че: 1./ дружествата-доставчици разполагат с технически и кадрови потенциал за доставка на количества гориво, за каквито са декларираните доставки, както и наети работници; 2./ произходът на доставката – закупуване на стоката от производител или вносител; 3./ как и къде доставчикът е съхранявал горивото, предмет на спорните доставки; 4./ са доставени именно тези стоки; 5./ представените данъчни фактури и дневници за продажбите и извлечения от счетоводните сметки на тази две дружества не доказват реалното извършване на доставките, а само тяхното документално оформяне. 6./ представените международни товарителници и митнически документи, предвид липсата на достъп до счетоводствата на дружествата-доставчици е пречка да се направи категоричен извод, че същите горива са предмет на доставки по издадените от тези дружества фактури, ответниците НАП и ВАС са процедирали в нарушение на практиката на СЕС.

В решението по делото К. е посочено, че принципът, че държавите-членки са задължени да обезщетят вредите, причинени на частноправни субекти вследствие на нарушение на Общностното право, за които те са отговорни, се прилага и по отношение на нарушения, произтичащи от решение на съд, постановено на последна инстанция, при което нарушената Общностна разпоредба цели предоставянето на права, нарушението е достатъчно съществено и съществува пряка причинна връзка между това нарушение и причинената на страните вреда. За да се определи дали нарушението е достатъчно съществено, когато то е следствие от съдебно решение, компетентният национален съд, вземайки предвид специфичната природа на съдебната власт, трябва да прецени дали нарушението е съществено. Правната система на всяка държава-членка следва да определи компетентния съд, който да разглежда споровете, свързани с това обезщетение. СЕС потвърждава универсалния характер на принципа за отговорността на държавата дори и по отношение на нейните съдебни актове, като отново извежда същите условия за нейното ангажиране с една особеност – съществения характер на нарушението. В параграф 53 от съображенията се казва, че „отговорността на държавата за нарушение на общностното право вследствие на решение на национален съд, правораздаващ като последна инстанция, може да бъде ангажирана само в изключителния случай, при който съдът явно е нарушил

приложимото право.“ За да се прецени дали нарушението от страна на съда е съществено, трябва да се прибегне до критериите, посочени по-горе. СЕС посочва и два случая, при които подобна преценка не е необходима, тъй като нарушението винаги е съществено – 1./ когато съдебното решение явно противоречи на влязло в сила негово решение или 2./ на негова трайно установена практика.

В решението по делото T. del M. СЕС е доразвил идеята за отговорността на държавата за вреди, настъпили вследствие нарушаване правото на ЕС от страна на национална юрисдикция. В решението четем: „Общностното право прави невъзможно приложението на национален закон, който по общ начин изключва отговорността на държавата за вреди причинени на частноправни субекти вследствие нарушаване на общностното право, което е извършено от съд, правораздаващ като последна инстанция поради факта, че въпросното нарушение е резултат от тълкуване на правна норма или оценка на факти или доказателства, направени от този съд“. СЕС приема още, че е недопустимо и ограничаването на тази отговорност само до случаи на умишлено или тежко нарушение от страна на националния съд, като подчертава в съображенията към решението по това дело, че критериите относно характера и степента на нарушение не могат да бъдат по-строги от изискването за неговия съществен характер.

Как следва да се съвместява обаче, принципът на отговорността на държавата за вреди вследствие на действията и бездействията на нейните правораздавателни органи и по-специално – решенията на националните съдилища, които са постановени в нарушение на правото на ЕС, но се ползват със сила на пресъдено нещо и принципът на правната сигурност? Насоки по този въпрос могат да дадат решенията по делата K. & H., K., K. и особено L..

По делото K. & H. СЕС приема, че от принципа на лоялно сътрудничество произтича задължението за национален административен орган да преразгледа свое решение, което е станало окончателно вследствие на решение на националния съд, основаващо се на неправилно тълкуване на правото на ЕС, дадено с последващо решение на СЕС.

Настоящият съдебен състав намира, че с оглед зададените от практиката на СЕС критерии, в случая се касае за съществено, очевидно нарушение на общностното право, тъй като нормите на чл. 167, чл. 168, б. а), чл. 220, т. 1 и чл. 226 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 като практика на СЕС утвърждава това право като основен принцип на общата система на ДДС в ЕС. Тази правна уредба цели освобождаване на стопанските субекти от тежестта на ДДС /дължим или платен/ във връзка с цялата му икономическа дейност и гарантира неутралитет от гледната точка на данъчната тежест на всички икономически субекти, без значение на техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС. При игнориране на представените от данъчнозадълженото лице доказателства и приемайки недоказан факта, че за конкретната доставка на родовоопределена вещ издателят на фактурата е разполагал с кадрово и материално обезпечение и той самият не е намерен във връзка с извършените проверки, органите на приходната агенция и ВАС са процедирали в противоречие с практиката на СЕС са отrekli правото на възстановяване на данъчен кредит, без да са изследвани и доказани обективни данни за наличие на данъчна измама, в каквато насока са изискванията на практиката на СЕС. С това е осъществено съществено нарушение на 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, които са нарушени по изключителен начин, въпреки недвусмисления си характер и е налице основание за ангажиране отговорността на държавата на основание чл.4, §3 ДФЕС, като отговорността на ответниците е солидарна по аргумент от чл. 53 ЗЗД.

Отговорността на държавата за нарушаване правото на ЕС е обективна, това става ясно от съображенията към решението по делото V. du P., където съдът постановява, че задължението за обезщетяване на вредите, причинени на частноправни субекти, не може

да бъде поставено в зависимост от изведено от понятието за вина условие, което надхвърля пределите на достатъчно съществено нарушение на общественото право. Съдът е приел, че налагането на такова допълнително условие отново би поставило под въпрос правото на обезщетяване, което намира своето основание в обществения правов ред. Съдът стига до извода, че националната юрисдикция не може в рамките на прилаганото от нея национално законодателство да постави обезщетението за вреди в зависимост от наличието на допусната умишлена или по небрежност вина от държавен орган, който носи отговорност за неизпълнението на задължението, което изпълнение надхвърля пределите на достатъчно съществено нарушение на общественото право. Посочено е, че вината не е лишена от всякаква правна стойност, тя има своето значение като един от критериите, който може да се използва при преценката относно достатъчно съществения характер на нарушението, но липсата ѝ в никакъв случай не означава, че нарушението не е достатъчно съществено. СЕС потвърждава този извод и в по-новата си практика като в решението по делото *Fiv* съюзният съд, установява че задължението да се обезщетят вредите, причинени на частноправни субекти не може да зависи от условие, основаващо се на каквато и да е концепция за вина, надхвърляща това за достатъчно съществено нарушение на правото на ЕС.

Водещи при определянето размера и обхвата на обезщетението следва да бъдат съображенията на СЕС в решението по съединените дела *B. du P. и F.*, според които обезщетението за вреди, причинени на частноправни субекти от нарушение на общественото право, трябва да бъде равностойно на претърпяната вреда, така че да осигури ефективна защита на правата им. Всяка държава-членка има правомощието да установи критерии при липса на разпоредби на правото на ЕС, които позволяват да се определи обхватът на обезщетението, като се има предвид, че те не могат да бъдат по-малко благоприятни от тези, които се отнасят до подобни вътрешни искове, и в никакъв случай не могат да са уредени така, че да правят на практика невъзможно или изключително трудно получаването на обезщетението.

При определянето на размера на обезщетението СЕС предоставя на националните съдилища възможността да проверят дали увреденото лице е положило дължимата грижа, за да избегне вредите или да ги ограничи, като използва своевременно всички правни средства за защита. В решението по делото *D. S.* СЕС смекчава това изискване, като приема, че би било в противоречие с принципа на ефективност да се изисква от увредените лица всеки път да използват всички правни средства за защита, с които разполагат, при положение че това би било прекомерно трудно или не би могло да се изисква в разумна степен от тях.

При липса на разпоредби на правото на ЕС, размерът на дължимото обезщетение следва да се определя съгласно принципите на процесуалната автономия, равностойност и ефективност. Обезщетението следва да обхваща както претърпените загуби, така и пропуснатите ползи, а всяка национална разпоредба в различен смисъл трябва да се разглежда като противоречаща на правото на ЕС, тъй като е налична и практика на СЕС в този смисъл - решението по делото *B. du P. и F.*, в които СЕС постановява, че не е в съответствие с общественото право национална правна уредба, която изцяло би ограничила обезщетението за вреди само до вредите, причинени на специално защитени конкретни имуществени блага, като изключи претърпените пропуснати ползи от частноправните субекти.

По делото е установено че в причинна връзка с нарушаването на правото на ЕС и и практиката на СЕС от страна на ответниците, ищецът е претърпял имуществени вреди, изразяващи се в заплатения от него ДДС в общ размер на 61 243 лева, право на данъчен кредит, за който не му е признато. Ответниците следва да бъдат осъдени да заплатят на ищеца и законната лихва върху така заплатените суми от датата на плащането им до датата на предявяване на исковете. Установява се от приетото заключение на съдебно-счетоводната експертиза, че във връзка с ревизионен акт № 20001005745/30.11.2010 г. ищецът е направил няколко плащания, първото от които на 10.06.2011 г. – за сумата в

размер на 52 137,81 лева, а второто – на 13.06.2011 г. за сумата от 26 000,00 лева. Предмет на настоящето дело е заплатен по този ревизионен акт ДДС в размер на 61 243 лева, като по делото не се установява кое плащане вземанията, за ДДС по кои фактури е погасило, поради което на основание чл. 162 ГПК съдът взема предвид тези две плащания за погасяването му. Въззивният съд възприема размера на законната лихва, изчислен от изслушаната експертиза, съгласно която законната лихва върху сумата от 52 137.81 от датата следваща плащането до датата на предявяване на иска възлиза на сумата от 35 721.64 лева, а законната лихва върху остатъка в размер на 9 105.19 лева за периода 14.06.2011 г. – 28.02.2018 г. възлиза в размер на 6 233.09 лева. Искът за лихва за забава на главницата за имуществени вреди следва да бъде уважен за периода 11.06.2011 г. – 28.02.2011 г. и за сумата в общ размер на 41 954.73 лева.

Въззивният съд намира основателен и иска за неимуществени вреди. Практиката, посочена и от първоинстанционния съд - на ЕСПЧ /делото M. Car Hire Ltd. Срещу Кипър, дело P. Y. H. Ltd. Срещу Армения и др. /и СЕС /решение от 08.11.2011 г. по дело T-88/09 Idromacchine Srl и др. срещу Европейската комисия и др./, приема, че отговорността на държавата е пълна и следва да обезщети всички непосредствени вреди. На обезщетяване подлежат всички вреди, независимо от техния имуществен или неимуществен характер и без значение дали става дума за претърпени загуби или пропуснати ползи.

По делото е установено /от показанията на изслушаните свидетели/, че след налагането на заповест от страна на данъчните органи и плащането на ДДС, за който не е признато право на данъчен кредит, дружеството ищец е забавило плащанията към свои доставчици, които се оттеглили от установените партньорски взаимоотношения с ищеца и започнали да избягват контакти с дружеството и неговия собственик. Това сочи на накърняване на репутацията, която дружеството е имало до този момент пред стопанските субекти, с които същото е било в трайни търговски партньорства. Извършената данъчна ревизия и производство по административно и съдебно обжалване довели до напускане на служителите на дружеството и неговата продажба като това го дестабилизирало. Въззивният съд намира определения от първоинстанционния съд размер от 5000 лв. на обезщетението на ищеца за претърпени от него неимуществени вреди за справедлив. Искът законосъобразно и в съответствие с практиката на СЕС е уважен ведно със законната лихва от датата на влизане в сила на решение № 2766/26.02.2013 г. по адм. дело № 7361/2012 г. по описа на ВАС, I-во отделение - 26.02.2013 г. до датата на предявяване на иска – 28.02.2018 г.

При изложените съображения въззивният съд намира подадните въззивни жалби неоснователни и счита, че обжалваното решение следва да бъде потвърдено.

Относно разноските в производството:

При този изход на делото отговорността за разноските следва да се носи от въззивниците, но при липса на направено искане и представени доказателства от страна на въззиваемия, съдът не следва да присъжда такива в негова полза.

Воден от изложеното съдът

РЕШИ:

ПОТВЪРЖДАВА Решение № 266001/06.10.2021 г. по гр. дело № 2779/2018 г. СГС, 1-11 състав.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховен касационен съд в 1-месечен срок от съобщаването му на страните при условията на чл.280 от ГПК.

Председател: _____

Членове:

1. _____

2. _____