

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№

гр. Варна, 07.06.2017г.

Варненският административен съд – VII-ми състав, в открито заседание на двадесет и шести април две хиляди и седемнадесета година в състав:

Председател: Ирена Обретенова

като разгледа докладваното от съдията Обретенова адм. дело **N 2179** по описа за **2016 год.**, за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – Варна е образувано по жалба на „Варна холидейс“ ЕООД, ЕИК 103773423 с адрес на управление гр.Варна, ул.”Дунав” № 2, ет.3, представлявано от управителя К.А. против Ревизионен акт № Р-03000315007154-091-001/21.03.2016г. /РА/ на органи по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с Решение № 153/07.07.2016г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Варна /Дирекция „ОДОП“/, с който на основание чл.78, ал.1, във връзка с чл.115 и чл.124, ал.5 от Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ е извършена корекция на ползван данъчен кредит за закупуване на сграда – хотел „Варненчик“ в гр.Варна, курортен комплекс „Златни пясъци“ и в резултат на това за м.02.2015г. на дружеството са установени допълнителни задължения за ДДС и лихви.

В хода на разглеждане на делото, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаване на спора относно законосъобразността на установените с РА задълженията за ДДС, е необходимо тълкуване на общностно право и по-конкретно на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност /Директивата за ДДС/.

Във връзка с установената необходимост, Варненският административен съд в настоящия състав счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване относно тълкуването на приложимите към спора общностни правни норми.

По тези съображения, Съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. **Жалбоподател** – „Варна Холидейс“ ЕООД, ЕИК 103773423 с адрес на управление гр.Варна, ул.”Дунав” № 2, ет.3 офис център, представлявано от управителя К.А.А..

2. **Ответник по жалбата** – директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна при Централно управление на НАП гр.София.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

3. Производството пред Административен съд – Варна е първоинстанционно и е образувано по жалба на „Варна холидейс“ ЕООД против РА № Р-03000315007154-091-001/21.03.2016г., потвърден с Решение № 153/07.07.2016г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – Варна, с който на основание чл.78, ал.1, във връзка с чл.115 и чл.124, ал.5 от ЗДДС в данъчен период м.02.2015г. е извършена корекция на ползван през м.12.2004г. данъчен кредит в размер на 365 560лв. за закупуване на сграда – хотел „Варненчик“ в гр.Варна, курортен комплекс „Златни пясъци“. В резултат на корекцията, за м.02.2015г. на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 365 560лв. и за лихви, в размер на 37 683,87лв.

4. Необходимост от тълкуване на общностното право поставя спора между страните относно законосъобразността на извършената корекция на основание чл.78, ал.1 от ЗДДС.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

5. През месец август 2015г. е възложена ревизия на „Варна холидейс“ ЕООД относно задълженията за ДДС за периода 01.12.2014г. - 28.02.2015г.

6. В хода на ревизията е установено, че през данъчен период м.12.2004г. „Варна холидейс“ ЕООД е упражнило право на данъчен кредит в размер на 365 560лв. по фактура № 983/08.12.2004г. с данъчна основа 1 827 800 лева, издадена от „Здравец тур“ ООД за покупка на сграда – хотел „Варненчик“ в к.к. „Златни пясъци“, съгласно нотариален акт № 19, том V, рег.№9275, дело № 675/2004г. Посоченият във фактурата ДДС е начислен от доставчика през същия данъчен период и е внесен в приход на бюджета.

7. С Решение № 201/12.02.2015г. по търговско дело № 3351/2013г. на Върховния касационен съд /ВКС/ - влязло в сила в деня на постановяването му, е прието, че невярното документиране на датата на сделката в н.а. № 19/2004г. от нотариуса, установено с влязла в сила присъда на наказателен съд, следва да бъде приравнено на липса на дата на нотариалния акт – основание за нищожност на нотариалното действие по чл.472, вр.чл.476, ал.1, буква „а“ от ГПК /отм./, респективно основание по чл.26, ал.2, предл.3 от ЗЗД за нищожност на договора за покупко-продажба на недвижим имот поради липса на форма. По тези съображения „Варна холидейс“ ЕООД е осъдено да върне на „Здравец тур“ ООД владението на недвижимия имот, предмет на нотариалния акт, като е постановена едновременност на изпълнение на това задължение и изпълнение на задължението на „Здравец тур“ ООД да върне на „Варна холидейс“ ЕООД получената продажна цена.

8. На основание решението на ВКС, „Здравец тур“ ООД е издало кредитни известия /КИ/ № 181/12.02.2015г. на стойност 1 827 800лв. и ДДС в размер на 365 560лв., и № 182/12.02.2015г. с основа 3300,00лв. - двете с получател „Варна холидейс“ ЕООД. КИ № 181/12.02.2015г. е декларирано от „Здравец тур“ ООД през данъчен период м.02.2015г., но не е декларирано от получателя. По данни от инвентарната книга на дълготрайните активи е установено, че недвижимия имот – земя и хотел, предмет на спора по Решение № 201/12.02.2015г. на ВКС - не е отписан от жалбоподателя.

9. „Варна холидейс“ ЕООД е уведомило писмено „Здравец тур“ ООД, че не приема издадените кредитни известия. Според дружеството, обявяването на договора за продажба за нищожен означава, че продажба никога не е имало, следователно „на корекция подлежи

несъстоялото се данъчно събитие на продажбата от 08.12.2004г. Датата на съдебното решение, с което е констатирана нищожността на договора, не е данъчно събитие”.

10. При така установените факти, органите по приходите са приели, че въз основа на решението на ВКС, с което сделката по продажба е обявена за нищожна, през м.02.2015г. за жалбоподателя е възникнало основанието по чл.78, ал.1 от ЗДДС за корекция на ползвания данъчен кредит, поради което с РА за м.02.2015г. са му установени задължения в размер на 365630,00лв.

11. РА е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ – Варна, който с Решение № 153/07.07.2016г. го е потвърдил. Прието е, че доколкото в ЗДДС няма разпоредба, относно корекция на правото на данъчен кредит при обявяване на сделките за нищожни и доколкото правните последици са аналогични на тези, възникващи при разваляне на доставките, в настоящия случай е приложима разпоредбата на чл.78, вр.чл.115 и чл.124, ал.5 от ЗДДС. С цел спазване принципа на неутралността, получателят „Варна холидейс“ ЕООД е бил длъжен като регистрирано по ЗДДС лице, да коригира ползвания по фактура № 983/08.12.2004г. данъчен кредит, като включи в дневника за покупките и справка-декларация за м.02.2015г., КИ № 181/12.02.2015г.

Така изложената фактическа обстановка не се оспорва от страните.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

12. Приложимият материален закон за разрешаване на казуса е Законът за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в сила от 01.01.2007г. Относителите към настоящото запитване разпореди, в приложимите редакции, са следните:

Корекции на ползван данъчен кредит при изменение на данъчната основа и при промяна на вида на доставката

Чл. 78. (1) Регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката.

(2) Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал.1, с отразяването на документа по чл.115 или на новия документ по чл.116, с който е извършена корекцията, в дневника за покупките и в справка-декларацията за съответния данъчен период.

Дебитни и кредитни известия

Чл. 115. (1) При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата.

(2) Известието се издава задължително не по-късно от 5 дни от възникване на съответното обстоятелство по ал. 1.

(3) При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие.

[...]

Отчетни регистри

Чл. 124 (1) Регистрираните лица по този закон водят задължително следните регистри:

- 1.дневник за покупките;
- 2.дневник за продажбите.

(2) Регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, както и отчетите за извършените продажби по чл.119 в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени.

[...]

(5) Независимо от ал.4, регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени.

13. Наред с посочените разпоредби на ЗДДС, относими към случаят са и норми от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, както следва:

Чл. 26 (1) Нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, както и договорите, които накърняват добрите нрави, включително и договорите върху неоткрити наследства.

(2) Нищожни са и договорите, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори. Основанието се предполага до доказване на противното.

[...]

Чл.87 (1) Когато длъжникът по един двустранен договор не изпълни задължението си поради причина, за която той отговаря, кредиторът може да развали договора, като даде на длъжника подходящ срок за изпълнение с предупреждение, че след изтичане на срока ще смята договора за развален. Предупреждението трябва да се направи писмено, когато договорът е сключен в писмена форма.

(2) Кредиторът може да заяви на длъжника, че разваля договора и без даде срок, ако изпълнението е станало невъзможно изцяло или отчасти, ако поради забава на длъжника то е станало безполезно, или ако задължението е трябвало да се изпълни непременно в уговореното време.

(3) Развалянето на договорите, с които се прехвърлят, учредяват, признават или прекратяват вещни права върху недвижими имоти, става по съдебен ред. Ако ответникът предложи изпълнение в течение на процеса, съдът може да даде според обстоятелствата срок за това.

(4) Развалянето на договора не се допуска, когато неизпълнената част от задължението е незначителна с оглед интереса на кредитора.

(5) Правото да се разваля договорът се погасява с петгодишна давност.

Б.Общностно право

14. Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 относно общата система на данъка върху добавената стойност:

Чл.14, пар.1 - „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.

Чл.90, пар.1 - В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условията, които се определят от държавите-членки.

пар.2 - В случаите на пълно или частично неплащане държавите-членки могат да дерогират от параграф 1.

Чл.184 - Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчно-задълженото лице е имало право.

Чл.185, пар.1 -Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

пар.2 - Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите-членки могат да изискват извършването на корекция.

Чл.186 - Държавите – членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185.

V. ПРАКТИКА НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА

15. С Решение № 6274 от 20.05.2014г. на ВАС по адм.д № 11681/2013г., е прието, че след като сключеният между две търговски дружества нотариален акт за покупко-продажба на недвижим имот е бил обявен от ВКС за нищожен, то правилно първоинстанционният съд е достигнал до извод за наличие на хипотеза по чл.95, ал.2 от ЗДДС /отм./ - при обявяването нищожността на извършена продажба се обезсилва с обратно действие данъчното събитие – доставка на стоки по смисъла на чл.7, ал.1 от ЗДДС /отм./. Прието е, че в този случай доставчикът следва да издаде към получателя кредитно известие към датата на възникване на това обстоятелство – решението на ВКС, каквото не е било издадено, поради което законосъобразно с Ревизионния акт е извършена корекция на резултата за съответния данъчен период. Това решение обаче касае случай и правна уредба от преди приемането на Република България в Европейския съюз.

16. В друг смисъл е Решение № 13639 от 13.11.2014г. по адм.д.№ 205/2014г. по описа на ВАС. С това решение, при обявена за нищожна сделка с недвижим имот, ВАС е приел, че липсва

идентичност между условията за корекции в данъчния кредит, предвидени в Директива 2006/112/ЕО и тези, посочени в чл.78, ал.1 от ЗДДС. Посочено е, че нормата на чл. 185 от Директива 2006/112/ЕО има предвид обстоятелства като анулиране на покупките, по които е ползван кредита, докато националният закон в чл. 78, ал. 1 от ЗДДС изброява конкретни хипотези, сред които и разваляне на доставката. Съдът е изложил, че предвидените в правото на ЕС условия не могат да бъдат приложени пряко, тъй като се касае за установяване на задължения и нормите на директивата нямат директен ефект. ВАС е достигнал до извод, че не са налице условията за корекция на ползвания данъчен кредит и е потвърдил решението на първата инстанция, с което е отменен издадения ревизионен акт.

VI. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

17. Настоящият състав на Административен съд Варна, във връзка с разрешаване на спора извърши проучване на практиката на СЕО /СЕС/, при което се натъкна на следните съдебни решения, относими към корекцията на ползван данъчен кредит:

18. С решение по дело С-234/11, т.31, СЕС е приел, че предвидените в Директивата правила в областта на корекцията целят да увеличат точността на приспаданията, така, че да се осигури неутралитет на ДДС по начин, по който осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаване на обложени с такъв данък доставки. По този начин, чрез посочените правила, Директивата има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции. В т.32 от същото решение е посочено, че що се отнася до възникването на евентуално задължение за корекция на приспадането на ДДС във връзка с платения вече данък, то чл.185 параграф 1 от Директивата установява принципа, съгласно който подобна корекция трябва да бъде осъществена по-специално когато промяната на факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане са настъпили след изготвяне на справка-декларацията по ДДС.

19. В т.50 от Решение по дело С-107/2013 по дело „Фирин“ ООД е прието, че механизмът на корекции е неразделна част от установения с Директива 2006/112 режим на приспадане на ДДС. Той цели да увеличи точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитет на ДДС по начин, че осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за извършване на облагаеми с такъв данък доставки. Механизмът на корекция на ползвания данъчен кредит има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги по облагаеми впоследствие операции.

VII. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

20. „Варна холидейс“ ЕООД не изразява становище във връзка с намерението на съда за отправяне на преюдициално запитване до СЕС. В жалбата си до съда твърди, че нищожният договор не е довел до прехвърляне на собственост от „Здравец тур“ ООД на „Варна холидейс“ ЕООД, т.е. никога не е настъпвало данъчното събитие по смисъла на чл.25, ал.2 от ЗДДС. В този смисъл дружеството неправилно е упражнило право на данъчен кредит в размер на 365 560лв. през данъчен период м.12.2004г. и към този момент за него е възникнало задължение да

възстанови ползвания данъчен кредит. Счита, че след като данъчното задължение на дружеството за възстановяване на неправомерно ползвания данъчен кредит е станало изискуемо през месец декември 2004г., то е изтекла погасителната петгодишна давност за събиране на публичното вземане по чл.171, ал.1 от ДОПК.

21. Директорът на Дирекция „ОДОП” гр.Варна счита, че за решението на спора не е необходимо отправяне на преюдициално запитване до СЕС. Счита, че е осъществено хармонизиране на ЗДДС с правилата и процедурите на Директива 2006/112, като относимите разпоредби не са неясни, с оглед което да се търси точния им смисъл.

VIII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

22. Преюдициалното запитване е по инициатива на съдебния състав на Административен съд Варна, сезиран със спора като първа съдебна инстанция.

23. За разрешаването на спора, съдебният състав на Административен съд Варна следва да отговори на въпросите дали решение № 201/12.02.2015г. по т.д. № 3351/2013г. на ВКС, с което договорът за покупко-продажба, предмет на нотариален акт № 19/2004г. е обявен за нищожен представлява промяна на факторите по смисъла на чл.185, пар.1 от Директива 2006/112, респ. представлява ли основание за корекция на ползвания от получателя на доставката данъчен кредит или в този случай следва да се приеме, че изначално, към момента на изповядване на сделката, изискуемостта на данъка не е настъпвала, т.е. за получателя изобщо не е възниквало правото на приспадане.

Във тази връзка настоящият съдебен състав съобразява следното:

24. Съгласно чл.78, ал.1 от ЗДДС, регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при разваляне на доставката. Чл.115, ал.1 и ал.3 от ЗДДС регламентират, че при разваляне на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде кредитно известие към фактурата. ЗДДС не дефинира понятието „разваляне” на доставката. В общия гражданско-правен аспект, развалянето на сделка предполага наличие на валидно възникнала такава, която е породила правно действие, но впоследствие поради неизпълнението ѝ същото е прекратено с обратна сила по инициатива на кредитора /по арг. от чл. 87 от ЗЗД/. За разлика от сделките, които могат да бъдат развалени, нищожните сделки са такива с порок, който още при сключването им не позволява да породят желаното от страните правно действие. Тази невъзможност е пълна и начална, при липса на възможност за саниране. Нищожността настъпва с извършване на сделката, без да е необходимо някаква съдебна намеса, установяване и обявяване на нищожността /"Гражданско право на РБ" - обща част, дял II, проф.Витали Таджер/.

25. В конкретния случай с Решение № 201 от 12.02.2015г. на ВКС е призната нищожността на сключения между „Варна Холидейс” ЕООД и „Здравец тур”ООД договор за продажба на имота – доставка, за която е била издадена фактура № 983/08.12.2004г. и е било упражнено правото на приспадане. Със съдебното решение не е развален посочения договор, поради което съдебният акт не може да се квалифицира като обстоятелство по чл.78, ал.1 ЗДДС – разваляне на доставката. Същевременно разпоредбата на чл.90 от Директива 2006/112 транспонирана в националното законодателство чрез разпоредбата на чл.78, ал.1 и ал.2 ЗДДС предвижда по-широк обхват на действие, като регламентира намаляване на данъчната основа освен в случаите на настъпило

разваляне след извършване на доставката и при анулиране, отказ или пълно или частично неплащане, или при намаляване на цената на доставката.

26. Така, при действащата национална и общностна правна уредба, едното възможно тълкуване е това, дадено от органите по приходите, а именно, че прогласяването на една сделка за нищожна попада в обхвата на чл.90 и чл.185 от Директива 2006/112 и поради това е основание за корекция на упражненото право на приспадане. В тази връзка следва да се посочи, че съгласно чл.14 от Директива 2006/112 „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик. Както е приел СЕС в Решението от 18 юли 2013г. по дело Евика К, С-78/12, точки 33, 35 и 36, понятието „доставка на стоки“ по чл.14, пар.1 от Директива 2006/112 не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (точка 33). Дадена сделка може да бъде окачествена като „доставка на стоки“ по смисъла на чл.14, пар.1 от Директива 2006/112, когато чрез тази сделка определено данъчнозадължено лице прехвърля материална вещь и овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик, без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещь (точка 35). По същия начин доказването на действителното осъществяване на такава доставка на стоки, което обуславя наличието на право на приспадане, не бива да зависи от способа за придобиване на право на собственост върху съответните стоки (точка 36).

27. В този смисъл изглежда допустимо правото на приспадане да възникне и да се упражни правомерно [и поради това да подлежи на корекция] и в случаите, в които не е спазена предвидената от националното право форма за валидност на сделката. При това положение, когато с влязло в сила съдебно решение в по-късен момент се установи нищожност на сделката, във връзка с която е упражнено правото на приспадане, би могло да се приеме, че това представлява „промяна на факторите по смисъла на чл.185, пар.1 от Директива 2006/112“ и следователно е налице основание за корекция на ползвания данъчен кредит, в периода, в който е констатирана нищожността.

Настоящият съдебен състав обаче има съмнения в правилността на това тълкуване.

28. Действително разпоредбата на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 не говори за прехвърляне на правото на собственост, а на право за разпореждане с материална вещь като собственик. Целта на посоченото дефиниране е, доставката на стоки да не зависи от различната уредба в държавите-членки относно момента и начина на прехвърляне на правото на собственост вследствие на договор за продажба или други юридически факти. Във всички случаи обаче придобиването на право на разпореждане с вещта от приобретателя като собственик изисква прехвърляне в някакъв момент на правото на собственост или евентуално на друго вещно право, от което възниква аналогично на произтичащото от правото на собственост правомощие.

29. Както обаче бе посочено по-горе, нищожните сделки са засегнати с такъв порок, който още при сключването им не позволява да породят желаното от страните правно действие. При липсата на възможност за саниране (какъвто е и настоящия случай) тази невъзможност е пълна и начална. Ето защо основателно жалбоподателят повдига въпроса дали не се касае за случай, в който изобщо не е настъпвало данъчно събитие, т.е. ДДС изобщо не е станал изискуем и

респективно не е подлежал на приспадане. При това положение не следва да се извършва корекция на приспадания данък, а следва да се откаже правото на данъчен кредит. И в двата случая за получателя на доставката би възникнало допълнително задължение за ДДС, но в различен данъчен период.

30. Предвид изложеното, настоящият съдебен състав се нуждае от отговор на въпроса: *Разпоредбите на чл.90, пар.1 и чл.185, пар.1 от Директива 2006/112 трябва ли да се тълкуват в смисъл, че изискват извършването на корекция на ползвания за доставка данъчен кредит и в случаите, като този в главното производство, в които с влязло в сила съдебно решение е прогласена нищожност на сделката, във връзка с която е упражнено правото на приспадане или в контекста на дефиницията по чл.14, пар.1 от Директива 2006/112 за тези случаи следва да се приеме, че не е налице доставка и изначално не е настъпила изискуемостта на данъка?*

31. Ако под „анулиране на доставката“ разпоредбата на чл.90, пар.1 от Директива 2006/112 има предвид и случаите, в които със съдебно решение е установена нищожност на сделката, по която е упражнено правото на приспадане, но тази хипотеза, въпреки че не попада в обхвата на разрешената по чл.185, пар.2 от Директива 2006/112 дерогация, не е изрично регламентирана от разпоредбата на чл.78, ал.1 от ЗДДС, настоящият съдебен състав иска да разбере дали може да се позове директно на разпоредбата на чл.90, пар.1 от Директива 2006/112.

32. В тази връзка следва да се посочи, че доставчикът „Здравец тур“ ООД в деня на постановяване на решението на ВКС е издал Ки № 181/12.02.2015г. и № 182/12.02.2015г. При това положение неутралитетът на данъка изисква корекция на правото на приспадане и от получателя. В случай, че такава корекция не бъде извършена е налице риск от загуба на ДДС, тъй като би се стигнало до хипотеза, в която доставчикът е сторнирал начисления ДДС, а получателят, поради липса на правна уредба не може да бъде задължен да коригира приспадания данък. Ето защо настоящият съдебен състав се нуждае и от отговор на въпроса: *Разпоредбите на чл.185, пар.1 и пар.2 от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че при липса на национална уредба за извършване на корекция на ползван данъчен кредит в случай на установена със съдебно решение нищожност на сделката, се допуска корекцията да се извърши директно на основание чл.90, пар.1 от Директивата?*

По изложените съображения, Варненският административен съд, VII състав

О П Р Е Д Е Л И:

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, пар.1, буква „б“ от Договора за функционирането на Европейския съюз със следните въпроси:

1. Разпоредбите на чл.90, пар.1 и чл.185, пар.1 от Директива 2006/112 трябва ли да се тълкуват в смисъл, че изискват извършването на корекция на ползвания за доставка данъчен кредит и в случаите, като този в главното производство, в които с влязло в сила съдебно решение е прогласена нищожност на сделката, във връзка с която е упражнено правото на приспадане или в контекста на дефиницията по чл.14, пар.1 от Директива 2006/112 за тези случаи следва да се приеме, че не е налице доставка и изначално не е настъпила изискуемостта на данъка?

2. Разпоредбите на чл.185, пар.1 и пар.2 от Директива 2006/112 следва ли да се тълкуват в смисъл, че при липса на национална уредба за извършване на корекция на ползван данъчен кредит в случай на установена със съдебно решение нищожност на сделката, се допуска корекцията да се извърши директно на основание чл.90, пар.1 от Директивата.

СПИРА на основание чл.631, ал.1 от ГПК производството по делото до произнасяне на съда на Европейския съюз.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:.....

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

27 юни 2018 година (*1)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Доставка на недвижим имот, извършена преди присъединяването на Република България към Европейския съюз — Нищожност на договора за покупко-продажба, констатирана след присъединяването — Задължение за корекция на първоначално извършеното приспадане — Тълкуване — Компетентност на Съда“

По дело С-364/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с определение от 7 юни 2017 г., постъпило в Съда на 13 юни 2017 г., в рамките на производство по дело

„Варна холидейс“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: С. G. Fernlund, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за „Варна холидейс“ ЕООД, от М. П., адвокат,

– за Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от С. П., в качеството на представител,

– за българското правителство, от Е. Петранова и Т. Митова, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, П. Михайлова и F. Clotuche-Duvieusart, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,
постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 90 и 185 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, 2006 г., стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОВ 74, 19.3.2011 г., стр. 3](#), [ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15](#) и [ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31](#), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между „Варна холидейс“ ЕООД и Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“) относно корекцията на ползван данъчен кредит за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен от това дружество във връзка със закупуването на сграда-хотел.

Правна уредба

Право на Съюза

³Член 63 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

⁴Член 90 от Директивата за ДДС гласи:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

⁵Член 179 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

[...]“.

⁶Член 184 от посочената директива гласи следното:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

⁷Член 185 от същата директива предвижда:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

⁸Съгласно член 186 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

Българското право

⁹Член 78 от Закона за данък върху добавената стойност (Закон за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в сила от 1 януари 2007 г., гласи:

„(1) Регистрираното лице е длъжно да коригира размера на ползвания данъчен кредит при изменение на данъчната основа или при разваляне на доставката, както и при промяна на вида на доставката.

(2) Корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата по ал. 1, с отразяването на документа по чл. 115 или на новия документ по чл. 116, с който е извършена корекцията, в дневника за покупките и в справка-декларацията за съответния данъчен период“.

Фактите по делото в главното производство и преюдициалните въпроси

¹⁰„Варна холидейс“ е дружество със седалище във Варна (България), което придобива през декември 2004 г. сграда, хотел в същия град. С решение от 12 февруари 2015 г. (№ 201), влязло в сила на същия ден, Върховният касационен съд (България) установява нищожността на договора за покупко-

продажба на тази сграда. Поради това този съд задължава „Варна холидейс“ да върне посочената сграда на продавача, а продавача — да върне получената цена за продажбата.

¹¹За да изпълни това съдебно решение, продавачът издава кредитни известия на „Варна холидейс“. Това дружество изтъква, че е отказало да приеме тези кредитни известия, и към датата на постановяване от Административен съд Варна (България) на акта за преюдициално запитване — 7 юни 2017 г. — то все още не е отписало съответната сграда от имотния регистър.

¹²Като взема предвид съдебното решение на Върховния касационен съд от 12 февруари 2015 г. (№ 201), Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите — Варна (България), издава ревизионен акт за установяване на данъчни задължения за февруари 2015 г., за да бъде направена корекция на ползвания от „Варна холидейс“ данъчен кредит за ДДС, с който е обложена покупко-продажбата на тази сграда през 2004 г. Този ревизионен акт е потвърден с решение на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите. В това решение се посочва, че макар наистина българското законодателство да не предвижда изрично хипотезата на корекция на ползван данъчен кредит след установяването на нищожността на дадена сделка, по аналогия и в съответствие с принципа на данъчен неутралитет могат да бъдат приложени разпоредбите от българското законодателство, уреждащи корекцията на ДДС в хипотезата на разваляне на доставката.

¹³В жалбата си пред запитващата юрисдикция „Варна холидейс“ оспорва наложеното му задължение за корекция на ползвания данъчен кредит по ДДС. Дружеството смята, че българското законодателство предвижда извършването на корекция на ДДС в случай на разваляне, но не и в случай на отмяна на доставката. Първото понятие съответствало на положение, в което кредитор прекратява с обратна сила дадена доставка, а второто се отнасяло до положения, при които дадена сделка не може да породява правни последици, при това от самото начало. Последната хипотеза обаче не се уреждала от българското данъчно законодателство.

¹⁴В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че установената със съдебно решение нищожност на дадена сделка би могла да се квалифицира като промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане по смисъла на член 185 от Директивата за ДДС. Тази юрисдикция счита обаче, че установяването на нищожността на дадена сделка би могло също да означава, че не е имало доставка по смисъла на Директивата за ДДС и следователно, че никога не се е дължал ДДС. В този случай не следвало да се прави корекция, но следвало да се откаже признаване на правото на данъчен кредит.

¹⁵В отсъствието на изрична разпоредба в българското право, за да се изведат последиците от нищожността на покупко-продажбата от данъчна гледна

точка, следвало да се приложи пряко Директивата за ДДС. Всъщност, ако тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че вследствие на нищожността на дадена сделка трябва да се извърши корекция на ползвания данъчен кредит за платения ДДС, било необходимо да се разгледа въпросът дали относимите разпоредби от директивата се прилагат пряко. Всъщност, ако не се извърши корекцията, съществувал риск от загуба на ДДС, тъй като продавачът щял да възстанови на купувача цената на продадения недвижим имот заедно с платения от него ДДС, докато продавачът можел да продължи да се ползва от ДДС, който самият той е приспаднал.

¹⁶При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„¹⁾Разпоредбата на чл. 90, пар. 1 и чл. 185, пар. 1 от Директива за ДДС трябва ли да се тълкуват в смисъл, че изискват извършването на корекция на ползвания за доставка данъчен кредит и в случаите, като този в главното производство, в който с влязло в сила съдебно решение е прогласена нищожност на сделката, във връзка е която е упражнено правото на приспадане или в контекста на дефиницията по чл. 14, пар. 1 от Директива за ДДС за тези случаи следва да се приеме, че не е налице доставка и изначално не е настъпила изискуемостта на данъка?

²⁾Разпоредбите на чл. 185, пар. 1 и пар. 2 от Директива за ДДС следва ли да се тълкуват в смисъл, че при липса на национална уредба за извършване на корекция на ползван данъчен кредит в случай на установена със съдебно решение нищожност на сделката, се допуска корекцията да се извърши директно на основание чл. 90, пар. 1 от Директивата [за ДДС]?“.

Относно компетентността на Съда

¹⁷Съгласно постоянната съдебна практика Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза единствено що се отнася до прилагането му в нова държава членка от момента на присъединяването ѝ към Съюза (определение от 11 май 2017 г., *Exmitiani*, [C-286/16](#), непубликувано, [EU:C:2017:368](#), т. 12).

¹⁸От това следва по-специално че Съдът не е компетентен да тълкува директивите на Съюза относно ДДС, когато срокът за събиране на данъците, разглеждани в главното дело, предшества датата на присъединяване на съответната държава членка към Съюза (определение от 11 май 2017 г., *Exmitiani*, [C-286/16](#), непубликувано, [EU:C:2017:368](#), т. 13).

¹⁹Съгласно акта за преюдициално запитване през декември 2004 г. и следователно преди присъединяването на Република България към Съюза на 1 януари 2007 г., „Варна холидейс“ придобива сграда, хотел във Варна.

²⁰В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем в момента на доставката на стоките или услугите (решение от 7 март 2013 г., *Ефир*, [C-19/12](#), непубликувано, [EU:C:2013:148](#), т. 31).

- ²¹Следователно, ако се предположи, че разглежданата в главното производство доставка на недвижимия имот се урежда от правилата, регламентирани от Директивата за ДДС, тази доставка е извършена, а ДДС е станал изискуем преди присъединяването на Република България към Съюза.
- ²²По отношение на предвиденото в Директивата за ДДС право на приспадане на ДДС, това право е пряко свързано както от материалноправна, така и от темпорална гледна точка с изискуемостта на ДДС за стоки и услуги, дължим или платен по получените доставки.
- ²³Всъщност правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от дължимия от тях ДДС данъка, дължим или платен за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Както Съдът нееднократно е подчертавал, предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. В частност това право на приспадане може да бъде упражнявано незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, [C-533/16](#), [EU:C:2018:204](#), т. 37 и 39).
- ²⁴Съгласно член 167 и член 179, първа алинея от Директивата за ДДС правото на приспадане по принцип се упражнява по време на същия данъчен период, през който това право е възникнало, а именно когато данъкът стане изискуем (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, [C-533/16](#), [EU:C:2018:204](#), т. 44).
- ²⁵От това следва, че съгласно съдебната практика, посочена в точки 17 и 18 от настоящото съдебно решение, Съдът не е компетентен да отговори на поставените въпроси, доколкото те са относно изискуемостта на ДДС и упражняването на правото на приспадане.
- ²⁶Що се отнася до корекцията на приспаданията на ДДС, членове 184—186 от Директивата за ДДС определят условията, при които данъчната администрация може да изисква корекция от страна на данъчнозадълженото лице. От практиката на Съда следва, че предвиденият в посочените членове механизъм за извършване на корекции е неразделна част от установения с Директивата за ДДС режим за приспадане на ДДС. Той има за цел да увеличи точността на приспаданията, така че да се осигури неутралността на ДДС (решение от 22 февруари 2018 г., T-2, [C-396/16](#), [EU:C:2018:109](#), т. 23).
- ²⁷Макар че безспорно с корекцията на практика не би следвало да се променя първоначално извършеното приспадане, независимо че в резултат на това се стига до увеличаване или намаляване на размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС (вж. в този смисъл решение от 11 април 2018 г., SEB bankas, [C-532/16](#), [EU:C:2018:228](#), т. 53), механизмът за извършване на корекции има за цел да поправи извършеното в миналото приспадане.

²⁸Всъщност съгласно член 184 от Директивата за ДДС първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

²⁹Също така, от съвместното тълкуване на член 184 и на член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС следва, че когато вследствие на промяна на някое от обстоятелствата, взето първоначално предвид с оглед на изчисляването на приспаданията, се оказва необходимо да се направи корекция, размерът на тази корекция трябва да се изчисли така, че размерът на окончателно извършените приспадания да съответства на приспадането, което данъчнозадълженото лице би имало право да извърши, ако това изменение беше взето предвид от самото начало (решение от 22 февруари 2018 г., [Т-2, С-396/16, EU:C:2018:109](#), т. 27).

³⁰Освен това Съдът вече е постановил, че ако след датата на присъединяване на държавата членка към Съюза е налице елемент, свързан с обстоятелствата, предхождащи тази дата, и който е последица от тези обстоятелства, този елемент сам по себе си не е достатъчен, за да може Съдът да придобие компетентност да отговаря на преюдициалните въпроси относно тълкуването на дадена директива (вж. в този смисъл определение от 11 май 2011 г., Семерджиев, [С-32/10](#), непубликувано, [EU:C:2011:288](#), т. 26).

³¹Следователно, тъй като задължението за корекция е неразривно свързано с изискуемостта на ДДС, дължим или платен по получени доставки, и с произтичащото от това право на приспадане, обстоятелства, които по принцип могат да обосноват това задължение, но са възникнали след присъединяването на държава членка към Съюза, не са от естество да обосноват правото на Съда да тълкува Директивата за ДДС, когато съответната доставка на стоки или услуги е извършена преди това присъединяване.

³²Следователно не е от компетентността на Съда да отговори на въпросите, поставени от Административен съд Варна.

По съдебните разноски

³³С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Не е от компетентността на Съда на Европейския съюз да отговори на въпросите, поставени от Административен съд Варна, България.

Fernlund

Bonichot

Rodin

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 27 юни 2018 година.

Секретар

A. Calot Escobar

Председател на шести състав

C. G. Fernlund