

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 породви 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