



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

26 април 2012 година *

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 73 и член 80, параграф 1 — Продажба на недвижими имоти между свързани дружества — Стойност на сделката — Национална правна уредба, която предвижда за сделки между свързани лица данъчната основа за целите на ДДС да е пазарната стойност на доставката“

По съединени дела C-621/10 и C-129/11

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с актове от 17 декември 2010 г. и 1 март 2011 г., постъпили в Съда съответно на 29 декември 2010 г. и 14 март 2011 г., в рамките на производства по дела

„Болкан енд Сий пропъртис“ АДСИЦ (дело C-621/10),

„Провадинвест“ ООД (дело C-129/11)

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues (докладчик), председател на състав, г-н U. Lohmus, г-н A. Rosas, г-н Ал. Арабаджиев и г-н С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Е. Петранова (по дело C-621/10), в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа С. Петрова и г-жа L. Lozano Palacios (по дело C-621/10), както и от последната и г-н В. Савов (по дело C-129/11), в качеството на представители,

* Език на производството: български.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 януари 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 80, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между „Болкан енд Сий пропъртис“ АДСИЦ (наричано по-нататък „Болкан енд Сий пропъртис“) и съответно „Провадинвест“ ООД (наричано по-нататък „Провадинвест“), от една страна, и Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“), от друга, във връзка с ревизионен акт, с който им е отказано правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Съгласно съображение 3 от Директивата за ДДС, „[з]а да се осигури представянето на разпоредбите по ясен и рационален начин, съответстващ на принципа за по-добро регулиране, е подходящо да се преработят структурата и текст[ът] на [Д]иректива [77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1)], въпреки че по принцип това няма доведе до съществени промени в съществуващото законодателство. [...]“.
- 4 Съображение 26 от същата директива уточнява, че „[з]а да се предотврати загубата на данъчни приходи чрез използването на свързани страни за получаване на данъчни изгоди, при конкретни ограничени обстоятелства следва да бъде възможно за държавите членки да се намесят по отношение на данъчната основа на доставката на стоки или услуги и вътреобщностното придобиване на стоки“.
- 5 Съгласно член 12 от посочената директива:
 - „1. Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:
 - а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;
 - б) доставка на земя за строеж.
 2. За целите на параграф 1, буква а), „сграда“ означава всяка конструкция, фиксирана към или в земята.

Държавите членки могат да предвидят подробни правила за прилагането на критерия, посочен в параграф 1, буква а) за преобразуването на сгради и могат да определят какво се разбира под израза „прилежащата земя на дадена сграда“.

Държавите членки могат да приложат критерии, различни от този за първото обитаване, като например периодът, изтекъл между датата на завършването на сградата и датата на първата доставка, или периодът, изтекъл между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не надвишават съответно пет години и две години.

3. За целите на параграф 1, буква б) „земя за строеж“ означава всяка необлагородена или облагородена земя, определена като такава от държавите членки“.

6 Съгласно член 73 от Директивата за ДДС „[п]о отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

7 Член 80 от посочената директива предвижда:

„1. За да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в следните случаи:

- а) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят на доставката няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и 173—177;
- б) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177 и доставката подлежи на освобождаване по членове 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, параграф 2, 379, параграф 2 или членове 380—390;
- в) когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177.

За целите на първата алинея юридическите връзки могат да обхващат взаимоотношението между работодател и наето лице, или семейството на наетото лице, или други тясно свързани лица.

2. Когато държавите членки упражняват възможността, предвидена в параграф 1, те могат да ограничат категориите на доставчиците или получателите, за които се прилагат мерките.

3. Държавите членки информират Комитета по ДДС за националните законодателни мерки, приети в съответствие с параграф 1, доколкото същите не са мерки, разрешени от Съвета преди 13 август 2006 г. в съответствие с член 27, параграфи 1—4 от Директива 77/388/ЕИО и които са продължени съгласно параграф 1 от настоящия член“.

8 Съгласно член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават следните сделки:

„й) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а);

к) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б)“.

9 Член 273 от посочената директива предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждаат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Национално право

10 Член 12, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда:

„Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго“.

11 Съгласно член 27, алинея 3, точка 1 от ЗДДС данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица.

12 Съгласно член 45, алинея 1 от ЗДДС „[о]свободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда“.

13 В алинея 5, точка 2 от посочения член 45 се уточнява, че „[а]линея 1 не се прилага по отношение на прехвърлянето на право на собственост или други вещни права, както и отдаването под наем на оборудване, машини, съоръжения и постройки, неподвижно закрепени към земята или изградени под повърхността ѝ“.

14 Член 67, алинея 1 от ЗДДС предвижда, че „[р]азмерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по ставката на данъка“.

15 Съгласно член 70, алинея 5 от ЗДДС „[н]е е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно“.

16 Съгласно § 1, точка 3 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г.) „свързани лица“ са:

„а) съпрузите, роднините по права линия, по съребрена — до трета степен включително; и роднините по сватовство — до втора степен включително, а за целите на чл. 123, ал. 1, т. 2 — когато са включени в общо домакинство;

б) работодател и работник;

в) съдружниците;

- г) лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество;
 - д) лицата, в чийто управителен или контролен орган участва едно и също юридическо или физическо лице, включително когато физическото лице представлява друго лице;
 - е) дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете или акциите, издадени с право на глас в дружеството;
 - ж) лицата, едното от които упражнява контрол спрямо другото;
 - з) лицата, чиято дейност се контролира от трето лице или от негово дъщерно дружество;
 - и) лицата, които съвместно контролират трето лице или негово дъщерно дружество;
 - к) лицата, едното от които е търговски представител на другото;
 - л) лицата, едното от които е направило дарение на другото;
 - м) лицата, които участват пряко или косвено в управлението, контрола или капитала на друго лице или лица, поради което между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните“.
- 17 Съгласно § 1, точка 4 от същите допълнителни разпоредби „контрол“ е налице, когато контролиращият:
- „а) притежава пряко или косвено или по силата на споразумение с друго лице повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице, или
 - б) има възможност да определя пряко или непряко повече от половината от членовете на управителния или контролния орган на друго лице, или
 - в) има възможност да ръководи, включително чрез или заедно с дъщерно дружество по силата на устав или договор дейността на друго лице, или
 - г) като акционер или съдружник в едно дружество контролира самостоятелно по силата на сделка с други съдружници или акционери в същото дружество повече от половината от броя на гласовете в общото събрание на дружеството, или
 - д) може по друг начин да упражнява решаващо влияние върху вземането на решения във връзка с дейността на дружеството“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

Дело C-621/10

- 18 „Болкан енд Сий пропъртис“ е акционерно дружество, което извършва дейност по инвестиране на парични средства, набирани чрез емитиране на ценни книжа, в недвижими имоти.
- 19 През март 2009 г. „Болкан енд Сий пропъртис“ закупува с нотариални актове от „Равда тур“ ЕООД недвижими имоти за общата сума от 21 318 852 BGN. Посоченото дружество е собственост на „Холдинг Варна“ АД, който от своя страна притежава 27,98 % от капитала на „Болкан енд Сий пропъртис“.

- 20 При сключването на окончателния договор и при съставянето на окончателните фактури е приспаднал ДДС.
- 21 Тъй като съгласно националната правна уредба при продажба между свързани лица данъчната основа е пазарната цена на стоките, се изготвят две експертизи, едната възложена от „Болкан енд Сий пропъртис“, а другата — от органите по приходите. Според втората експертиза пазарната стойност на имотите, която е определена на 21 216 300 BGN, е по-ниска от тяхната действителна продажна цена.
- 22 При това положение органите по приходите приемат, че начисленият ДДС върху цена, по-висока от пазарната цена на стоките, представлява неправомерно начислен данък, който не може да се приспадне, и че поради това за съответния данъчен период, юли 2009 г., „Болкан енд Сий пропъртис“ няма право да приспадне платения ДДС върху разликата между тази пазарна стойност и действителната продажна цена на разглежданите имоти.
- 23 Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред Директора. Той потвърждава отказа на данъчен кредит.
- 24 „Болкан енд Сий пропъртис“ подава жалба пред Административен съд Варна.
- 25 Дружеството твърди по-специално, че разпоредбите на ЗДДС не са в съответствие с член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС, и иска тази разпоредба от правото на Съюза да бъде пряко приложена.
- 26 При тези условия Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 80, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че при доставка между свързани лица, когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена, данъчната основа е пазарната стойност на операцията единствено в случаите, когато доставчикът няма право на пълно приспадане на данъчен кредит за закупуването/създаването на стоките, предмет на доставката?
 - 2) Следва ли член 80, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че когато доставчикът е упражнил пълно право на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, предмет на последваща доставка между свързани лица на стойност, по-висока от пазарната, и това право на данъчен кредит не е коригирано по реда на членове 173—177 от Директивата, то държавата членка не може да предвиди мерки, определящи за данъчна основа единствено пазарната цена?
 - 3) В член 80, параграф 1 от [Директивата за ДДС] изчерпателно ли са изброени хипотезите, представляващи условия, при наличието на които държавата членка може да вземе мерки данъчната основа на доставката да е пазарната стойност на операцията?
 - 4) Допустима ли е национална правна уредба като тази на член 27, алинея 3, точка 1 от ЗДДС за обстоятелства, различни от изброените в член 80, параграф 1, букви а), б) и в) от [Директивата за ДДС]?
 - 5) В случай като процесния разпоредбата на член 80, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС] има ли директен ефект и може ли да бъде приложена пряко от националния съд?“.

Дело C-129/11

- 27 „Провадинвест“ е дружество с ограничена отговорност, основната дейност на което е отдаването под наем на земеделска земя и на стоманени конструкции за полиетиленови оранжерии.
- 28 През юни 2009 г. дружеството продава с нотариални актове два предназначени за оранжерии поземлени имота на един от своите съдружници и друг поземлен имот — на представляващия дружеството. Имотите са продадени за по 25 000 BGN всеки, заедно с изградените в тях полиетиленови конструкции и с всички намиращи върху тях подобрения и трайни насаждения.
- 29 За тези продажби „Провадинвест“ издава фактури, без да начислява ДДС.
- 30 Органите по приходите приемат, че продажбите на недвижимите имоти включват освободена от ДДС доставка на поземлени имоти, но също така и облагаема доставка на съоръжения, подобрения и трайни насаждения.
- 31 Съгласно националната правна уредба, тъй като разглежданите продажби са продажби между свързани лица, данъчната основа за целите на ДДС е определената от експерт пазарна цена. Експертът определя общата пазарна цена на самите полиетиленови конструкции върху трите имота на 392 700 BGN, което е по-висока сума от действително платената по сделката цена.
- 32 За данъчния период юни 2009 г. органите по приходите издават ревизионен акт. Същият е обжалван по административен ред пред Директора, но той потвърждава размера на начисления ДДС, който „Провадинвест“ трябва да внесе.
- 33 „Провадинвест“ подава жалба пред Административен съд Варна.
- 34 Запитващата юрисдикция счита, че продажбата на земеделска земя представлява освободена доставка съгласно член 45, алинея 1 от ЗДДС, а продажбата на изградените върху тези имоти съоръжения е облагаема доставка, тъй като те попадат в предвидените в алинея 5, точка 2 от същия член изключения.
- 35 При тези условия Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 80, параграф 1, букви а) и б) от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че при доставка между свързани лица, когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена, данъчната основа е пазарната стойност на операцията единствено в случаите, когато доставчикът или получателят няма право на пълно приспадане на данъчен кредит за закупуването/създаването на стоките, предмет на доставката?
- 2) Следва ли член 80, параграф 1, букви а) и б) от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че когато доставчикът е упражнил пълно право на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, предмет на последваща доставка между свързани лица на стойност, по-ниска от пазарната, и това право на данъчен кредит не е коригирано по реда на членове 173—177 от Директивата и доставката не подлежи на освобождаване по членове 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, член 378, параграф 2, член 379, параграф 2 или членове 380—390 от Директивата, то държавата членка не може да предвиди мерки, определящи за данъчна основа единствено пазарната цена?
- 3) Следва ли член 80, параграф 1, букви а) и б) от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че когато получателят е упражнил пълно право на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, предмет на доставка между свързани лица на стойност, по-ниска от

пазарната, и това право на данъчен кредит не е коригирано по реда на членове 173—177 от Директивата, то държавата членка не може да предвиди мерки, определящи за данъчна основа единствено пазарната цена?

- 4) В член 80, параграф 1 от [Директивата за ДДС] изчерпателно ли са изброени хипотезите, представляващи условия, при наличието на които държавата членка може да вземе мерки данъчната основа на доставката да е пазарната стойност на операцията?
 - 5) Допустима ли е национална правна уредба като тази на член 27, алинея 3, точка 1 от ЗДДС за обстоятелства, различни от изброените в член 80, параграф 1, букви а), б) и в) от [Директивата за ДДС]?
 - 6) В случай като процесния разпоредбата на член 80, параграф 1, букви а) и б) от [Директивата за ДДС] има ли директен ефект и може ли да бъде приложена пряко от националния съд?“.
- 36 С Определение на председателя на Съда от 13 юли 2011 г. дела C-621/10 и C-129/11 са съединени за целите на устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 37 По дело C-129/11, за да прецени законосъобразността на ревизионния акт, който е предмет на спора в главното производство, запитващата юрисдикция счита за необходимо да определи освен размера на дължимия данък и дали са изпълнени условията за облагане с ДДС на продажбите на земеделска земя и съоръжения върху нея.
- 38 За целта би трябвало да се прецени дали разглежданите в това производство доставки на конструкции, а именно полиетиленови оранжерии, и на прилежащата към тях земя са освободени доставки съгласно член 135 от Директивата за ДДС. Отговорът на този въпрос зависи от това дали тези конструкции могат да се квалифицират като „сгради“ по смисъла на член 12, параграф 2, първа алинея от тази директива.
- 39 Ако отговорът е положителен, то сделката е облагаема, когато доставките на посочените имоти могат да се разглеждат като предхождащи първото обитаване, докато в обратната хипотеза сделката следва да бъде освободена съгласно член 135, параграф 1, буква й) от Директивата, освен ако не е предвидено евентуално право на избор за облагането ѝ.
- 40 Ако споменатите конструкции и прилежащата към тях земя не могат да се квалифицират като „сгради“ по смисъла на член 12, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС, би следвало да се разграничат два възможни случая в зависимост от това дали става дума за отделни доставки — на земя и на друго имущество, или става дума само за една сделка, състояща се основно от доставката на поземлени имоти (вж. в този смисъл Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точки 35—38). Освен това би следвало да се провери дали разглежданите поземлени имоти попадат в понятието „земя за строеж“ по смисъла на член 12, параграф 3 от Директивата за ДДС. Ако е така, доставките ще бъдат облагаеми. В обратната хипотеза доставките би следвало да бъдат освободени в съответствие с член 135, параграф 1, буква к) от същата директива, освен ако не е предвидено евентуално право на избор за облагането им.
- 41 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС производство тази преценка на фактите е в компетентността на запитващата юрисдикция (вж. в този смисъл Решение от 16 март 1978 г. по дело Oehlschläger, 104/77, Recueil, стр. 791, точка 4, Решение от 2 юни 1994 г. по дело AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Recueil, стр. I-2305, точки 16 и 17 и Решение от 22 юни 2000 г. по дело Fornasar и др., C-318/98, Recueil, стр. I-4785, точки 31 и 32).

По първия, втория, третия и четвъртия въпрос по дело C-621/10 и първия, втория, третия, четвъртия и петия въпрос по дело C-129/11

- 42 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че установените в него условия са изчерпателно посочени, или е допустимо данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията между свързани лица и извън изрично предвидените в тази разпоредба случаи, в частност когато данъчнозадълженото лице има пълно право на приспадане.
- 43 В съответствие с общата норма на член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии (вж. в този смисъл Решение от 5 февруари 1981 г. по дело *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Recueil, стр. 445, точка 13, Решение от 20 януари 2005 г. по дело *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 21 и Решение от 9 юни 2011 г. по дело *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Сборник, стр. I-5059, точка 28).
- 44 Член 73 от посочената директива е израз на основен принцип, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение от 3 юли 1997 г. по дело *Goldsmiths*, C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точка 15).
- 45 Като допуска в определени случаи за данъчна основа да се приеме пазарната стойност на операцията, член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС въвежда изключение от общата норма на член 73, което като всяко изключение подлежи на стриктно тълкуване (вж. Решение от 21 юни 2007 г. по дело *Ludwig*, C-453/05, Сборник, стр. I-5083, точка 21 и Решение от 3 март 2011 г. по дело *Комисия/Нидерландия*, C-41/09, Сборник, стр. I-831, точка 58 и цитираната съдебна практика).
- 46 Следва да се напомни, че съгласно съображение 26 от Директивата за ДДС член 80, параграф 1 има за цел да предотврати неплащането или избягването на данъци.
- 47 Както обаче посочва генералният адвокат в точка 30 от заключението си, когато стоките или услугите се доставят на изкуствено занижена или завишена цена, но и двете страни по сделката имат пълно право на приспадане на ДДС, все още не е налице неплащане или избягване на данъци. Едва при крайния потребител или в случай на „смесено“ данъчнозадължено лице, което има право само на частичен данъчен кредит, изкуствено занижената или завишена цена може да доведе до загуба на данъчни приходи.
- 48 Следователно само когато участникът в сделката няма пълно право на приспадане, съществува опасност от неплащане или избягване на данъци — опасност, която член 80, параграф 1 от Директивата позволява на държавите членки да предотвратят.
- 49 Подобен извод изобщо не препятства възможността на държавите членки на основание член 273 от Директивата за ДДС и в съответствие с установените в него условия да предвидят други задължения, за да предотвратят данъчните измами.
- 50 Този извод кореспондира с текста на член 11, дял А, параграф 6 от Шеста директива 77/388 съгласно изменението ѝ с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година (ОВ L 221, стр. 9; Специално издание на български език; 2007 г., глава 9, том 2, стр. 247), чиито разпоредби

са възпроизведени по същество в член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. съображение 3 от последната) и съгласно който предвиденото изключение „може да се прилага само при някои от следните обстоятелства“.

- 51 От изложеното по-горе следва, че установените в член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС условия за прилагане са изчерпателно посочени и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън изброените в разпоредбата случаи, в частност когато доставчикът или получателят има пълно право на приспадане на ДДС.
- 52 Следователно на първия, втория, третия и четвъртия въпрос по дело C-621/10 и първия, втория, третия, четвъртия и петия въпрос по дело C-129/11 следва да се отговори, че член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че установените в него условия за прилагане са изчерпателно посочени и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън изброените в посочената разпоредба случаи, в частност когато данъчнозадълженото лице има пълно право на приспадане на ДДС, което националната юрисдикция следва да провери.

По петия въпрос по дело C-621/10 и шестия въпрос по дело C-129/11

- 53 С тези въпроси запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС има непосредствено действие и съответно дали националната юрисдикция може да го приложи пряко по отношение на споровете в главните производства.
- 54 Запитващата юрисдикция, като използва в пълна степен предоставената ѝ от националното право свобода на преценка, следва да тълкува и прилага разпоредбите на вътрешното право по начин, съответстващ на изискванията на правото на Съюза, а ако подобно тълкуване не е възможно, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение разпоредбите на вътрешното право, които са в противоречие с тези изисквания (вж. в този смисъл Решение от 18 декември 2007 г. по дело *Frigerio Luigi & C.*, C-357/06, Сборник, стр. I-12311, точка 28 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело *Bruno и др.*, C-395/08 и C-396/08, Сборник, стр. I-5119, точка 74).
- 55 Както бе констатирано в точки 42—51 от настоящото решение, член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС допуска изключение от общата норма на член 73 от Директивата само в изброените в него случаи.
- 56 Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в срок тази директива в националния правен ред или когато я е транспонирала неточно (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, Сборник, стр. I-5999, точка 23 и Решение от 3 март 2011 г. по дело *Ауто Николови*, C-203/10, Сборник, стр. I-1083, точка 61).
- 57 Освен това от практиката на Съда следва, че дори когато определена разпоредба на директива предоставя възможност за избор на държавите членки, това обстоятелство не изключва непременно възможността да се определи с достатъчна точност, въз основа единствено на разпоредбите на тази директива, съдържанието на правата, предоставени по такъв начин на частноправните субекти (вж. Решение по дело *Flughafen Köln/Bonn*, посочено по-горе, точка 30 и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Cobelfret*, C-138/07, Сборник, стр. I-731, точка 61).

- 58 Член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС определя недвусмислено и изчерпателно условията, които трябва да са изпълнени, за да може държавата членка да предвиди в своето законодателство възможност за корекция на данъчната основа при операции между свързани лица.
- 59 При това положение, ако разглежданите в главните производства операции, спрямо които е приложим член 27, алинея 3 от ЗДДС, попадат в някоя от предвидените в член 80, параграф 1 хипотези, следва да се приеме, че съответната държава членка е упражнила предвидената в параграф 1 възможност.
- 60 Обратно, ако тези операции не са сред посочените в член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС, следва да се приеме, че този член предоставя на дружества като жалбоподателите в главните производства правото да се позоват пряко на него, за да възразят пред запитващата юрисдикция срещу прилагането на противоречащи му разпоредби от вътрешното законодателство (вж. по аналогия Решение по дело Flughafen Köln/Bonn, посочено по-горе, точка 33). В такъв случай, ако е невъзможно приложимите разпоредби на ЗДДС да се тълкуват в съответствие с член 80, параграф 1 от Директивата, националната юрисдикция следва да ги остави без приложение поради несъвместимост с член 80, параграф 1.
- 61 Вследствие от това ще трябва да се приложи член 73 от Директивата за ДДС, за да се установи — освен ако не се прилага някое от предвидените в същата директива изключения, — че данъчната основа за разглежданите в главните производства операции е действително получената насрещна престация. Както Съдът е приел във връзка с член 11, дял А, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2006/69, който понастоящем е член 73 от Директивата за ДДС, тази разпоредба има непосредствено действие (вж. в този смисъл Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точки 34—36 и Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, стр. I-6325, точка 47).
- 62 Поради това на петия въпрос по дело C-621/10 и на шестия въпрос по дело C-129/11 следва да се отговори, че при обстоятелства като тези в главните производства член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС предоставя на заинтересованите дружества правото да се позоват на него пряко, за да се противопоставят на прилагането на национални разпоредби, несъвместими с тази разпоредба. При невъзможност за тълкуване на вътрешното законодателство в съответствие с посочения член 80, параграф 1, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение всяка противоречаща му разпоредба от това законодателство.

По съдебните разноски

- 63 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (втори състав) реши:

- 1) Член 80, параграф 1 от 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 установените в него условия за прилагане са изчерпателно посочени и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън

изброените в посочената разпоредба случаи, в частност когато данъчнозадълженото лице има пълно право на приспадане на данъка върху добавената стойност, което националната юрисдикция следва да провери.

- 2) **При обстоятелства като тези в главните производства член 80, параграф 1 от Директива 2006/112 предоставя на заинтересованите дружества правото да се позоват на него пряко, за да се противопоставят на прилагането на национални разпоредби, несъвместими с тази разпоредба. При невъзможност за тълкуване на вътрешното законодателство в съответствие с посочения член 80, параграф 1, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение всяка противоречаща му разпоредба от това законодателство.**

Подписи