



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

18 октомври 2012 година \*

„Данъчни въпроси — ДДС — Право на приспадане — Непарична вноска — Разрушаване на недвижими имоти — Нови конструкции — Корекция“

По дело C-234/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с акт от 3 май 2011 г., постъпил в Съда на 16 май 2011 г., в рамките на производство по дело

**„ТЕЦ Хасково“ АД**

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), изпълняваща длъжността председател на трети състав, г-н K. Lenaerts, г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz и г-н D. Svábý, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 май 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за „ТЕЦ Хасково“ АД, от адв. М. Димитров,
- за директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-н Св. Аврамов,
- за българското правителство, от г-н Юл. Атанасов и г-н Цв. Иванов, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа С. Soulay и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

\* Език на производството: български.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 юни 2012 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 185 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, наричана по-нататък „Директивата“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ТЕЦ Хасково“ АД (наричано по-нататък „ТЕЦ Хасково“) и директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“), относно корекция на данъчния кредит за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

### Право на Съюза

- 3 Съгласно член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

- 4 Съгласно член 168 от Директивата:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- a) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

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

- 6 Текстът на член 185 от Директивата гласи:

„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 вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри [...]

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“.

- 7 Съгласно член 186 от Директивата държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185.

### **Българско право**

- 8 Законът за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) е в сила от 1 януари 2007 г.

- 9 Съгласно член 5 от ЗДДС:

„Стока по смисъла на този закон е всяка движима и недвижима вещь, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер“.

- 10 Съгласно член 6, алинея 1 от ЗДДС:

„Доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката“.

- 11 Съгласно член 10 от ЗДДС:

„(1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

[...]

3. извършване на непарична вноски в търговско дружество.

(2) В случаите по ал. 1 лицето, което получава стоките или услугите, е правоприемник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

[...]“.

- 12 Извършването на корекции на ползваното право на данъчен кредит, извън случаите на изменение на данъчната основа и промяна вида на доставката, са регламентирани в разпоредбата на член 79 от ЗДДС, съгласно който:

„[...]

(3) Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит.

(4) Корекцията [...] се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция [...] за този данъчен период.

[...]

(6) [...]за стоките или услугите, които са дълготрайни активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, лицето дължи данък [...]“.

13 Ограниченията на корекциите са предвидени в член 80, алинея 2 от ЗДДС по следния начин:

„Корекции по чл. 79, ал. 3 не се извършват в случаите на:

1. унищожаване, липса или брак, причинени от непреодолима сила, както и в случаите на унищожаване на акцизни стоки под административен контрол по реда на Закона за акцизите и данъчните складове;

2. унищожаване, липса или брак, причинени от аварии или катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина;

[...]

4. технологичен брак в допустимите норми, определени с технологичната документация за съответното производство или дейност;

5. брак поради изтичане срока на годност/трайност, определен съгласно изискванията на нормативен акт;

6. брак на дълготрайни материални активи по смисъла на Закона за счетоводството, когато балансовата им стойност е по-ниска от 10 на сто от отчетната им стойност.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

14 Основният предмет на дейност на „ТЕЦ Хасково“ е производство на електрическа енергия, а също и пренос и разпределение на топлинна енергия. То експлоатира намираща се в Хасково (България) топлоелектрическа централа.

15 На 2 април 2008 г. „Финанс инженеринг“ АД (наричано по-нататък „Финанс инженеринг“) закупува от община Хасково комплекс от недвижими имоти, състоящ се по-конкретно от три сгради за енергопроизводство (охладителна кула, комин и производствена сграда). За покупката е дължим ДДС.

16 На 4 юли 2008 г. „ТЕЦ Хасково“ увеличава своя капитал посредством апортиране на принадлежащия на „Финанс инженеринг“ и закупен от община Хасково комплекс от недвижими имоти.

17 Органът по приходите към териториалната дирекция в гр. Варна на Националната агенция за приходите приема, че осъществената от „Финанс инженеринг“ апортна вноска не е доставка на стоки, тъй като дружеството е прехвърлило група от недвижими имоти, които представляват съвкупност от активи.

- 18 На 29 юли 2009 г. „ТЕЦ Хасково“ получава разрешение за извършване на строеж в рамките на проект за модернизация на топлоелектрическата централа на Хасково, който предполага разрушаване на част от имотите, внесени от „Финанс инженеринг“ в капитала на това дружество, а именно охладителна кула, комин и производствена сграда. Разрушаването, което се осъществява между 1 януари и 28 февруари 2010 г., е осъществено от друго дружество. Отпадъчното желязо от разрушаването е препродадено, като сделката е обложена с ДДС.
- 19 През април 2010 г. на „ТЕЦ Хасково“ е направена данъчна ревизия за периода от 1 ноември 2009 г. до 28 февруари 2010 г. Във връзка с това се установява, че преди внасянето им в капитала на „ТЕЦ Хасково“ разглежданите имоти са били закупени от „Финанс инженеринг“, което вече е приспаднало данъчния кредит във връзка с осъществяването на тази покупка.
- 20 С оглед на тези обстоятелства, и по-специално предвид това, че част от разглежданите в главното производство сгради са били разрушени, органът по приходите към териториалната дирекция на Националната агенция за приходите в гр. Варна приема, че са налице условията за извършване на корекция на приспаднатия ДДС във връзка с вече платения от „Финанс инженеринг“ данък.
- 21 С ревизионен акт от 19 юли 2010 г. органът по приходите приема, че „ТЕЦ Хасково“, в качеството му на приобретател на правата и задълженията на „Финанс инженеринг“, дължи сумата 1 268 581 лева в резултат от корекцията на приспаднатия от „Финанс инженеринг“ данъчен кредит, както и лихви върху тази сума в размер на 45 606 лева.
- 22 „ТЕЦ Хасково“ обжалва по административен ред ревизионния акт с твърдението, че не следвало да се прави корекция, тъй като разрушаването на съответните сгради имало за цел те да бъдат заменени с нови сгради, които да служат за осъществяване на облагаеми доставки. На 1 декември 2010 г. директорът отхвърля жалбата.
- 23 „ТЕЦ Хасково“ подава жалба и до Административен съд гр. Варна срещу посоченото решение.
- 24 Тази юрисдикция посочва, че националното законодателство въвежда разграничение между съзнателното унищожаване на вещи и погиването им поради външна причина, като само във втория случай не се извършва корекция по отношение на данъчнозадълженото лице. При тези обстоятелства юрисдикцията решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1. Как следва да се тълкува понятието „унищожаване на имущество“ по смисъла на чл. 185, § 2 от Директива[та][...] и за целите на корекцията на приспаднатия при придобиването на имуществото данък, от значение ли са мотивите за унищожаването и/или условията, при които то е настъпило?
  - 2) Следва ли надлежно доказаното разрушаване на стопански активи единствено с цел изграждане на нови, модернизирани такива със същото предназначение, да се тълкува като „промяна на факторите, определящи сумата за приспадане“ по смисъла на чл. 185, § 1 от Директива[та][...]?
  - 3) Следва ли чл. 185, § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че допуска държавите членки да предвиждат извършването на корекции при унищожаване на имущество само в случаите, в които при придобиването му не е извършвано плащане или е извършено частично плащане?
  - 4) Следва ли разпоредбата на чл. 185, § 1 и § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че не допуска национална правна уредба като тази по чл. 79, ал. 3 от ЗДДС и чл. 80, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, която предвижда извършването на корекция на ползания данъчен кредит в

случаите на унищожаване на имущество, при придобиването на което е извършено цялостно плащане на основата и на начисления данък и която поставя неизвършването на корекции на данъчния кредит в зависимост от условие, различно от извършването на плащане?

- 5) Следва ли чл. 185, § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че изключва възможността за коригиране на приспаднат данъчен кредит в случай на събаряне на сграден фонд, извършено единствено с цел създаване на нов, модернизирани и заместващ сграден фонд със същото предназначение като това на съборения и който сграден фонд ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит?“.

## По преюдициалните въпроси

### *По втория въпрос*

- 25 Със своя втори въпрос, на който следва да се отговори най-напред, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 185, параграф 1 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на ДДС във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС и която поради това създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.
- 26 За да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се посочи, че членове 184—186 от Директивата определят приложимия режим към евентуалното възникване на правото на данъчната администрация да изисква корекция от данъчнозадълженото лице, включително по отношение на корекцията на отнасящите се до дълготрайни активи данъчни кредити.
- 27 Трябва да се припомни освен това, че установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че съответните дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 март 2012 г. по дело Клуб, C-153/11, точка 35 и цитираната съдебна практика).
- 28 От член 168 от Директивата следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС. Това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в момента на доставяне на стоките (вж. Решение по дело Клуб, посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- 29 Що се отнася до евентуалното въздействие върху посоченото приспадане на настъпили след него обстоятелства, то от съдебната практика следва, че използването или намерението за използване на стоките или услугите определя обхвата на първоначалното приспадане, на което има право данъчнозадълженото лице, както и обхвата на евентуалните корекции в последващите периоди, които следва да се извършат при условията на членове 185—187 от Директивата (вж. в този смисъл Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property, C-63/04, Recueil, стр. I-11087, точка 54 и цитираната съдебна практика).

- 30 Всъщност предвиденият от тези разпоредби на Директивата механизъм за корекции е неразделна част от установения от нея режим на приспадане на ДДС.
- 31 В това отношение трябва да се подчертае, че предвидените в Директивата правила в областта на корекцията целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществяването на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването 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 (вж. Решение по дело *Centralan Property*, посочено по-горе, точка 57).
- 32 Що се отнася до възникването на евентуално задължение за корекция на приспадането на ДДС във връзка с платения вече данък, то член 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.
- 33 При тези условия се поставя въпросът дали при случай като този в главното производство — при който разрушаването на недвижимите имоти е осъществено в рамките на модернизирани термична централа с оглед на продължаване на икономически дейности, които имат за предмет производството на енергия — следва да се установи съществуването на подобни промени по смисъла на член 185, параграф 1 от Директивата, и ако се установи — дали поради това е приложим самият принцип на механизма за корекции.
- 34 В това отношение в случай като този в главното производство заместването на остарели конструкции с по-модерни сгради със същата функция, и следователно използването на последните за облагаеми впоследствие доставки, не прекъсва изобщо пряката връзка, която съществува между първоначалното придобиване на съответните сгради, от една страна, и от друга страна, икономическите дейности, осъществени впоследствие от данъчнозадълженото лице. По този начин придобиването на разглежданите имоти, а след това и разрушаването им с оглед на тяхното модернизиране, могат да се разглеждат като последователност от свързани помежду си доставки, имащи за предмет осъществяването на облагаеми доставки на същото основание, каквото е покупката на нови недвижими имоти и тяхното пряко използване.
- 35 Това тълкуване е валидно на още по-голямо основание при обстоятелства, при които придобитите сгради са били разрушени само частично, нови сгради са били изградени на същите, преди това придобити площи и някои отпадъци от разрушаването на старите сгради са били препродадени, като тези продажби са довели до облагаеми впоследствие доставки.
- 36 При тези условия на втория въпрос следва да се отговори, че член 185, параграф 1 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение не представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на ДДС във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС и която поради това не създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.
- 37 На останалите поставени въпроси не следва да се отговаря предвид отговора на втория въпрос, който изключва възможността за промяна на относимите към ДДС фактори при обстоятелства като тези в главното производство.

### По съдебните разноси

- 38 С 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

**Член 185, 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 разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение не представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на данъка върху добавената стойност във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по данък върху добавената стойност и която поради това не създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.**

Подписи