

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№.....2011 г.

гр.Варна

В ИМЕТО НА НАРОДА

Варненският административен съд, първо отделение, двадесет и четвърти състав на двадесет и четвърти октомври 2011 г., в закрито заседание в следния състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: БОРИСЛАВ МИЛАЧКОВ

като разгледа докладваното от председателя административно дело №1430 по описа за 2011 година за да се произнесе взе предвид следното:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на П.Н.Д., ЕГН: *****, действаща като ЕТ с фирма „**** – П.Д.”****, против Ревизионен акт № 191004749/14.01.2011г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, офис Силистра, потвърден с Решение № 110/22.03.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна, в частта, с която на основание чл.79, ал.3 от ЗДДС на търговеца са установени задължения за ДДС за данъчен период м.01.2007г. в размер на 1283,43лв. и лихви в размер на 656,04лв., както и в частта, с която на основание чл.28, ал.1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2007г. в посока увеличение със сумата 6417,16лв. и на основание чл.48 от ЗДДФЛ, вр.чл.26, ал.1 от ЗДДФЛ, са му установени задължения за данък върху доходите в размер на 1425,93лв. и лихва в размер на 490,71лв.

В хода на произнасяне по същество, разглеждайки законосъобразността на оспорения ревизионен акт в частта относно установените задължения по ЗДДС, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора предмет на съдебното производство е необходимо тълкуване на общностно право и по – конкретно на разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Във връзка с установената необходимост, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен 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 – ЕТ „**** – П.Д.”****, представляван от П.Н.Д..

По данни от Търговския регистър, дружеството има предмет на дейност: производство, изкупуване и реализация на селскостопанска и животинска продукция в страната и чужбина, производство и продажба на безалкохолни и алкохолни напитки-след получаване на лиценз, външна и вътрешна търговия с хранителни, промишлени стоки, машини и съоръжения, комплексни битови услуги, посредническа и предприемаческа дейност, агентство, ресторантьорство, хотелиерство, производство на стоки с цел продажба, туризъм, автосервиз, строително-монтажна дейност, видеообмен, спедиционни

и превозни сделки, транспортна и таксиметрова дейност, търговско представителство, консултантски услуги.

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 – гр.Варна е първоинстанционно.

Образувано е по жалба на П.Н.Д., ЕГН: *****, действаща като ЕТ с фирма „**** – П.Д.”****, против Ревизионен акт № 191004749/14.01.2011г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, офис Силистра, потвърден с Решение № 110/22.03.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна, в частта, с която на основание чл.79, ал.3 от ЗДДС на търговеца са установени задължения за ДДС за данъчен период м.01.2007г. в размер на 1283,43лв. и лихви в размер на 656,04лв., както и в частта, с която на основание чл.28, ал.1 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия резултат за 2007г. в посока увеличение със сумата 6417,16лв. и на основание чл.48 от ЗДДФЛ, вр.чл.26, ал.1 от ЗДДФЛ, са му установени задължения за данък върху доходите в размер на 1425,93лв. и лихва в размер на 490,71лв.

4. Необходимост от тълкуване на общностното право поставя спора относно основанието за установяване на задълженията по ЗДДС, а именно установена липса вследствие на заявена кражба, за която е образувано досъдебно производство срещу неизвестен извършител.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

5. По фактическата обстановка, установена по делото, не е налице спор между страните.

През месец октомври 2010 г. орган по приходите при ТД на НАП – гр.Варна е възложил ревизия на П.Н.Д., ЕГН: *****, действаща като ЕТ с фирма „**** – П.Д.”**** относно задълженията за ДДС за периода 01.08.2005 г. – 30.09.2010 г. Ревизията е приключила с Ревизионен акт № 191004749/14.01.2011 г., с който на търговеца на основание чл.79, ал.3 от ЗДДС са установени задължения за ДДС за м.01.2007 г. – главница 1283,43 лв. и лихви в размер на 656,04 лв.

6. Задълженията за ДДС за м.01.2007 г., данъчните органи са изчислили след „корекция” по реда на чл.79, ал. 3, 4 и 6 от ЗДДС и чл.66, ал.1 т.1 – 7 от ППЗДДС. В хода на ревизията е открита липса на стоки – пакетирани изделия и цигари на обща стойност 6417,16 лв.

7. Липсата на посочените стоки е обяснена от жалбоподателя по основното дело с извършена кражба от търговски обект на 03.01.2007 г. За разкриване на кражбата е образувано досъдебно производство №6/2007 г. по описа на І РПУ гр.Добрич срещу Неизвестен извършител за престъпление по чл.195, ал.1 т.3 вр. Чл.194, ал.1 от НК. С постановление от 26.03.2007 г. на прокурор при Районна прокуратура гр.Добрич досъдебното производство е било спряно, поради това, че извършителят не е разкрит и материалите са изпратени на водещия разследването полицаи за продължаване издирването на извършителя.

8. С оглед установеното в хода на ревизията, органите по приходите са приели, че е налице хипотезата на чл.79, ал.3 от ЗДДС – 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, поради което в периода, в който е извършена кражбата на стоките търговецът е следвало

да начисли ДДС в размер на ползвания данъчен кредит. Органът по приходите се е позовал на разпоредбата на чл.80, ал.1-3 от ЗДДС, където са посочени обстоятелствата, при които задълженото лице не е длъжно да извършва корекция на ползвания данъчен кредит за липсващи стоки, а именно: непреодолима сила; аварии и катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина; промяна във физико-химичните им свойства (размерът на липсата съответства на установени норми за пределни фири) или от стандартни количествени отклонения при транспорт или съхранение, определени в съответни стандарти, нормали или други нормативни актове и др.

9. Предвид установеното, органите по приходите са приели, че е налице основание за корекция по чл.79, ал.3 от ЗДДС, а именно, че жалбоподателят е следвало да начисли ДДС в размер на ползвания от ЕТ****-П.Д.” данъчен кредит, при закупуване на липсващите стоки в размер на 1283,43 лв.

10. Недоволен от издадения ревизионен акт, търговеца го е обжалвал по административен ред пред Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр. Варна при ЦУ на НАП. В жалбата са изложени доводи за неправилно приложение на нормата на чл.79, ал.3 от ЗДДС. Според търговеца след като липсата на стоките се дължи на кражба, то следва да се приеме, че липсата е възникнала в резултат на непреодолима сила, която не би могла да бъде предвидена от него и не следва да се извършва корекция.

11. С решение № 110/22.03.2011 г. директорът на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – Варна е отхвърлил жалбата, като е приел, че нормата на чл.79, ал.3 от ЗДДС, която задължава регистрираните лица да извършват корекции в случаите на установена липса на стоките, има императивен характер. Ограниченията са предвидени от законодателя в чл.80, ал.2 от ЗДДС, където в т.1 до т.6 са изрично посочени хипотезите, при които нормата на чл.79, ал.3 от ЗДДС е неприложима. Измежду тях не е предвидена хипотеза, изключваща корекция на ползван данъчен кредит при кражба на стоки.

12. В жалбата си до съда, търговецът излага същите възражения, че при наличие на липса в резултат на извършена кражба, ревизиращите органи не е следвало да прилагат разпоредбата на чл.79, ал.3 от ЗДДС.

13. Съдът служебно намира, че за правилното разрешаване на спора е необходимо тълкуване на разпоредбата на чл.185 от Директива 2006/112, поради което намира, че производството по делото следва да бъде спряно и да бъде отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО.

14. Приложимият материален закон за разрешаване на казуса е Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в сила от 1 януари 2007г. Относителите към настоящото запитване разпоредби от него, цитирани във възходяща относно обозначававането им последователност, са следните:

15. Съгласно разпоредбата на чл.2, т.1 от ЗДДС:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга”;

16. Определението за данъчнозадължени лица се съдържа в чл.3, ал.1 от ЗДДС и гласи:

„Данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.”

17. Съгласно разпоредбата на чл.6, ал.1 от ЗДДС:

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

18. 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 чл.79 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.79 от ЗДДС:

„ –
–

(3) Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведения, 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 по ал. 1 и 3 се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период.

19. Ограниченията на корекциите са предвидени в чл.80 от ЗДДС, според който:

„ –

(2) 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;

3. липси, произтичащи от промяна на физико-химичните свойства в нормални размери, съответстващи на установените норми за пределни размери на естествените фири, и липси на стоки при тяхното съхраняване и транспортиране съгласно утвърдените стандарти, нормали и други нормативни актове;

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.

20. Приложими към казуса са и някои разпоредби от Наказателно-процесуалния кодекс относно спиране и прекратяване на наказателното производство.

21. Спирането на наказателното производство от страна на прокурора е уредено в чл.244 от НПК. Съгласно разпоредбата на чл.244, ал.1 т.2 от НПК:

„ (1) Прокурорът спира наказателното производство:

2. когато извършителят на престъплението не е разкрит;

22. Основанията за прекратяване на наказателното производство са уредени в чл.24 от НПК, според който:

„(1) Не се образува наказателно производство, а образуваното се прекратява, когато:

1. (изм. - ДВ, бр. 32 от 2010 г., в сила от 28.05.2010 г.) деянието не е извършено или не съставлява престъпление;

Б. ОБЩНОСТНО ПРАВО

23. Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и по – конкретно разпоредбите на Глава 5 „Корекции на приспаданията”:

24. Съгласно член 184:

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

25. Съгласно член 185:

„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, 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.”

26. Съгласно чл.186:

„Държавите - членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185”

V. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.

27. Настоящият съдебен състав на Административен съд – гр.Варна, не се натъкна на решения на Съда на Европейския съюз по сходни казуси.

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

28. Съдът е приел, че за разрешаване на спора между страните следва да бъдат зададени три въпроса, формуирани в определение от закрито заседание на 30.06.2011 г., като е предоставил възможност на страните да се запознаят с тях и да изразят становище.

29. В съдебно заседание проведено на 19.09.2011г. е представено становище единствено от ответника по делото – Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна. Съгласно писменото становище ответника се противопоставя на отправянето на преюдициално запитване. Счита, че не е налице нужда от тълкуване на чл.185, пар.2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г., тъй като разпоредбите на директивата са ясни и нормата на чл.79, ал.3 от ЗДДС не им противоречи. Според застъпеното от ответната страна становище, от материалите по досъдебното производство не може да се направи извода, че действително е извършена кражба точно на посочените стоки от търговския обект на жалбоподателя. Твърди, че подобни въпроси са поставени в преюдициално запитване от друг състав на Административен съд гр.Варна, по което е образувано дело С-234/11.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

30. Преюдициалното запитване е по инициатива на съдебния състав на Административен съд – гр.Варна, сезиран с казуса като първа съдебна инстанция.

31. За разрешаването на спора, съдебният състав при Административен съд – гр.Варна, следва да отговори на въпросите налице ли е основание за извършване на корекция на ползвания при придобиването на активите данъчен кредит по реда на чл.79, ал.3 от ЗДДС, като при преценката съобрази обстоятелството, че има образувано

досъдебно производство за разследване на кражба извършена от търговски обект на жалбоподателя, в следствие на която са установени липсващи стоки, при закупуването на които търговеца е ползвал данъчен кредит.

32. Настоящият съдебен състав не се натъкна на практика на националните съдилища по сходни казуси.

33. Във връзка с поставените за разрешаване от съда въпроси, настоящият състав на Варненският административен съд намира, че е налице необходимост от тълкуване на разпоредбата на чл.185 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г.

34. Съгласно чл.185, §1 от Директивата, 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. Според §2 на същата разпоредба, 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.

35. Разпоредбата на чл.79, ал.3 от българският ЗДДС предвижда, че 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. Съгласно чл.80, ал.2, т.1. и т.2 от ЗДДС корекцията по чл.79, ал.3 от ЗДДС не се извършва, ако унищожаването е причинено от непреодолима сила, касае акцизни стоки под административен контрол или е причинено от аварии или катастрофи, за които лицето може да докаже, че не са причинени по негова вина.

36. За разлика от Директивата, разпоредбите на чл.79, ал.3 и чл.80, ал.2 от ЗДДС не приемат кражбата на вещи за обстоятелство изключващо задължението за извършване на корекция по чл.79, ал.3 от ЗДДС. Ето защо е необходимо да се изясни вложеният в чл.185, §2 от Директивата смисъл на понятието „надлежно доказана или потвърдена кражба” и дали за целите на корекцията на приспаднатия при придобиването на имуществото данък е необходимо да бъде установена самоличността на извършителя, респективно същия да бъде осъден с влязла в сила присъда.

37. В зависимост от отговора по първия въпрос, хипотеза като тази в главното производство – наличие на досъдебно производство за кражба образувано срещу неизвестен извършител, което обстоятелство не се оспорва от органите по приходите и въз основа на което е прието, че е налице липса, попада ли в обхвата на понятието надлежно доказана и документирана кражба по смисъла на чл.185, §2 от Директива 2006/112?

38. Допустима ли е от гледна точка на чл.185, §2 от Директива 2006/112 национална правна уредба като тази по чл.79, ал.3 и чл.80, ал.2 от ЗДДС, както и на данъчна практика като тази в главното производство, според която задължително се извършва корекция на приспаднатия данък при придобиването на стоки, станали в последствие обект на кражба, при положение, че Държавата не се е възползвала от предоставената възможност да предвиди изрично корекции на приспаданията в случай на кражба?

39. Отговорът на поставените въпроси ще допринесе за еднаквото тълкуване и прилагане на закона от гледна точка на съответствието му с Директива 2006/112/ЕИО, което от своя страна ще гарантира равнопоставеността на всички участници в стопанския оборот.

По изложените по – горе съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, XXIV – ти състав,

О П Р Е Д Е Л И:

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

1. В кои случаи следва да се приема, че е налице хипотезата на надлежно доказана или потвърдена кражба по смисъла на чл.185, §2 от Директива 2006/112 и за изпълнение на същата, необходимо ли е да бъде установена самоличността на извършителя както и последният да бъде осъден с влязла в сила присъда?

2. В зависимост от отговора по първия въпрос, хипотеза като тази в главното производство – наличие на досъдебно производство за кражба образувано срещу неизвестен извършител, което обстоятелство не се оспорва от органите по приходите и въз основа на което е прието, че е налице липса, попада ли в обхвата на понятието надлежно доказана и документирана кражба по смисъла на чл.185, §2 от Директива 2006/112?

3. Допустима ли е от гледна точка на чл.185, §2 от Директива 2006/112 национална правна уредба като тази по чл.79, ал.3 и чл.80, ал.2 от ЗДДС, както и на данъчна практика като тази в главното производство, според която задължително се извършва корекция на приспадания данък при придобиването на стоки, станали в следствие обект на кражба, при положение, че Държавата не се е възползвала от предоставената възможност да предвиди изрично корекции на приспаданията в случай на кражба?

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Административен съдия:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

4 октомври 2012 година(*)

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Право на
приспадане — Корекция — Кражба на стоки“

По дело С-550/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267
ДФЕС от Административен съд Варна (България) с акт от 24 октомври
2011 г., постъпил в Съда на 2 ноември 2011 г., в рамките на производство
по дело

ЕТ „ПИГИ — Павлета Димова“

срещу

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

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-н J. Malenovský, председател на състав, г-жа R. Silva de
Larueria (докладчик) и г-н E. Juhász, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа Св. Златева, в качеството на представител,
- за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-н Юл. Атанасов, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

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

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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между ЕТ „ПИГИ — Павлета Димова“ (наричан по-нататък „ПИГИ — П. Димова“) и директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“) по повод корекцията на данъчен кредит за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата гласи:

„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:

а) 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 Член 184 от Директивата предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

6 Член 185 от Директивата гласи следното:

„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 [...]

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 от Директивата.

Българското право

8 Република България транспонира Директивата със Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в сила от 1 януари 2007 г.

9 Корекциите на ползван данъчен кредит са уредени в частност в член 79 от ЗДДС, който предвижда:

„[...]“

(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 [...].

[...]

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

10 Ограниченията за корекции са предвидени в член 80 от ЗДДС по следния начин:

„[...]

(2) 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 по главното производство и преюдициалните въпроси

11 „ПИГИ — П. Димова“ е едноличен търговец, регистриран в България и представляван от г-жа Димова, който има предмет на дейност, наред с другото, производство, изкупуване и реализация на селскостопанска продукция, производство и продажба на безалкохолни и алкохолни напитки и търговия с хранителни стоки.

- 12 След извършена през октомври 2010 г. ревизия, обхващаща периода от 1 август 2005 г. до 30 септември 2010 г., органът по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, гр. Варна, установява задължения за ДДС за януари 2007 г. Ревизията приключва с ревизионен акт от 14 януари 2011 г., съгласно който „ПИГИ — П. Димова“ трябва да заплати главница в размер на 1 283,43 лв. — задължения за ДДС за посочения месец — и лихви в размер на 656,04 лв.
- 13 Пред посочения орган жалбоподателят в главното производство обяснява липсата на стоките (пакетирани изделия и цигари), до които се отнася въпросният ревизионен акт, с кражба от търговския му обект, извършена на 3 януари 2007 г. Според счетоводните книги на „ПИГИ — П. Димова“ откраднатите стоки са на стойност 6 417, 16 лв.
- 14 За разкриване на кражбата, в Първо районно полицейско управление, гр. Добрич, е образувано досъдебно производство срещу неизвестен извършител. С постановление от 26 март 2007 г. на прокурор при Районна прокуратура Добрич досъдебното производство е спряно, поради това че извършителят не е разкрит. Материалите са изпратени на водещия разследването полицаи за продължаване на издирването на извършителя.
- 15 Органът по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите, гр. Варна, обаче приема, че съгласно член 79, алинея 3 от ЗДДС „ПИГИ — П. Димова“ дължи, за периода, в който стоките са били откраднати, ДДС в размер на приспадения данъчен кредит. На следващо място, той се позовава на условията, определени в член 80 от ЗДДС, при които данъчнозадълженото лице не е длъжно да извършва корекция на ползвания данъчен кредит за липсващи стоки. Едно от тези условия е непреодолимата сила. Все пак посоченият орган приема, че в случая е налице основание за корекция, тъй като жалбоподателят в главното производство е следвало да начисли ДДС в размер на ползвания данъчен кредит при закупуването на липсващите стоки.
- 16 Поради това „ПИГИ — П. Димова“ обжалва ревизионния акт по административен ред пред Директора, като твърди, че доколкото се дължи на кражба, липсата на стоките е възникнала в резултат на непреодолима сила, която не би могла да бъде предвидена от него. Следователно не трябвало да се извършва корекция.
- 17 С решение от 22 март 2011 г. Директорът отхвърля подадената жалба, като приема, че корекцията на ползван данъчен кредит не е изключена при кражба на стоки.
- 18 „ПИГИ — П. Димова“ обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Жалбоподателят в главното производство поддържа по-

конкретно че след като липсата на стоките се дължи на кражба, Директорът не е следвало да прилага разпоредбите относно корекциите на ползван данъчен кредит. „ПИГИ — П. Димова“ подчертава, че е налице случай на непреодолима сила, който не би могъл да бъде нито предвиден, нито предотвратен от него.

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

„1) В кои случаи следва да се приема, че е налице хипотезата на надлежно доказана или потвърдена кражба по смисъла на член 185, параграф 2 от [Директивата], и за изпълнение на същата необходимо ли е да бъде установена самоличността на извършителя [на кражбата], както и последният да бъде осъден с влязла в сила присъда?

2) В зависимост от отговора по първия въпрос, хипотеза като тази в главното производство — наличие на досъдебно производство за кражба, образувано срещу неизвестен извършител, което обстоятелство не се оспорва от органите по приходите и въз основа на което е прието, че е налице липса, попада ли в обхвата на понятието надлежно доказана и документирана кражба по смисъла на член 185, параграф 2 от [Директивата]?

3) Допустима ли е от гледна точка на член 185, параграф 2 от [Директивата] национална правна уредба като тази по член 79, алинея 3 и член 80, алинея 2 от ЗДДС, както и на данъчна практика като тази в главното производство, според която задължително се извършва корекция на приспаданията на данък при придобиването на стоки, станали впоследствие обект на кражба, при положение че Държавата не се е възползвала от предоставената възможност да предвиди изрично корекции на приспаданията в случай на кражба?“.

По преюдициалните въпроси

20 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 185, параграф 2 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от ЗДДС, които при установена липса на облагаеми с ДДС стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

21 За да се отговори на тези въпроси, трябва да се припомни като начало, че установеният в Директивата 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, С-153/11, все още непубликувано в Сборника, точка 35 и цитираната съдебна практика).

- 22 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, тоест в момента на доставяне на стоките (вж. Решение по дело Клуб, посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- 23 Следователно решаващият критерий за възможността да се приспадне платеният по получени доставки ДДС е как са или ще бъдат употребени тези стоки или услуги. Всъщност употребата определя първоначалното приспадане, на което данъчнозадълженото лице има право, и обхвата на евентуалните корекции, които трябва да бъдат осъществени според условията, предвидени в членове 185—187 от Директивата (вж. Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property, С-63/04, Recueil, стр. I-11087, точка 54 и цитираната съдебна практика).
- 24 Всъщност механизмът на корекции, предвиден в посочените членове от Директивата, е неразделна част от установения с нея режим на приспадане на ДДС.
- 25 В това отношение е необходимо да се подчертае, че предвидените в Директивата правила относно корекциите целят по-голяма точност при приспаданията, за да се гарантира неутралността на ДДС, така че правото на приспадане на платения данък за сделките от предходния етап да се запазва само доколкото същите служат за извършването на облагаеми с този данък доставки. Следователно с тези правила Директивата цели да установи тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС и употребата на съответните стоки или услуги за облагаеми сделки (вж. Решение по дело Centralan Property, посочено по-горе, точка 57).
- 26 Що се отнася до възникването на задължение за коригиране на ползвания данъчен кредит, член 185, параграф 1 от Директивата установява принципа, че корекция трябва да се извърши, когато след декларирането на ДДС

настъпят промени във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане.

- 27 Следва да се отбележи, че доколкото стока, която е била открадната, повече не може да бъде използвана за облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, кражбата представлява подобна промяна и по правило налага корекция на ползвания данъчен кредит.
- 28 При все това чрез дерогация на принципа, закрепен в член 185, параграф 1 от Директивата, параграф 2, първа алинея от същия член предвижда, че не се прави корекция и в случай на „кражба на вещ, надлежно доказан[a]“. Съгласно втората алинея от същия параграф 2 тази дерогация е факултативна.
- 29 Следователно държавите членки могат да предвидят извършването на корекция на ползван данъчен кредит във всички случаи на кражба на вещи, които пораждат право на приспадане на ДДС, и то независимо дали свързаните с кражбата обстоятелства са напълно изяснени или не.
- 30 При тези условия, доколкото Република България се е възползвала от възможността, предоставена с член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата, компетентният по главното производство данъчен орган не е бил длъжен да установи дали въпросната кражба, чийто извършител не е осъден, нито разкрит, е „надлежно доказана“. Всъщност, и в съответствие с посочената по-горе разпоредба, националното данъчно законодателство предвижда извършването на корекция на ползван данъчен кредит в случай на кражба, независимо от свързаните с подобно деяние конкретни обстоятелства.
- 31 В представените на Съда писмени становища се изтъква обстоятелството, че понятието „кражба“ не е изрично употребено в текста на разглеждания в главното производство национален данъчен закон, доколкото като основание за извършването на корекция на ползвания данъчен кредит се посочва „установяването на липси“.
- 32 В това отношение следва да се отбележи, че когато използват предвидената в член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата възможност, във вътрешното си данъчно законодателство държавите членки могат да използват формулировки, които се различават от употребените в съответната оправомощаваща разпоредба на Директивата, при условие че тези формулировки отразяват преследваната с Директивата цел.
- 33 В това отношение Съдът е уточнил, че когато използват предоставена им с посочената директива възможност, държавите членки могат да изберат

законодателната техника, която им изглежда най-подходяща. В този смисъл те могат по-конкретно да се ограничат да възпроизведат в националното данъчно законодателство използваната в Директивата формулировка или равностоен израз (вж. в този смисъл Решение от 4 юни 2009 г. по дело SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Сборник, стр. I-4629, точка 56).

- 34 Доколкото по принцип понятието „кражба“ е понятие от областта на наказателното право, държавите членки могат да използват формулировки, които според тях са по-подходящи в контекста на данъчния нормативен режим, предназначен да осигури прилагането на разпоредба от правото на Съюза в областта на корекциите на ДДС.
- 35 Следователно и доколкото кражбата води до „липса“ на съответните стоки, която прави невъзможно използването им за целите на облагаеми сделки, националното данъчно законодателство и прилагането му от компетентния административен орган трябва да се считат за съставляващи надлежно прилагане на член 185, параграф 2, втора алинея от Директивата.
- 36 От представените на Съда писмени становища е видно, че по силата и на други разпоредби от разглежданото в главното производство данъчно законодателство, корекция на ползван данъчен кредит не се извършва например в случай на „липси“, причинени „от непреодолима сила“. Следователно е достатъчно да се отбележи, че предвид фактическите констатации, направени от запитващата юрисдикция в главното производство, подобна хипотеза в случая не е налице.
- 37 При тези условия на поставените въпроси следва да се отговори, че член 185, параграф 2 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от ЗДДС, които при установена липса на облагаеми с ДДС стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 185, параграф 2 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 допуска национални данъчни разпоредби като тези в членове 79 и 80 от Закона за данък върху добавената стойност, които при установена липса на облагаеми с данък върху добавената стойност стоки изискват корекция на данъчния кредит, ползван от данъчнозадълженото лице при придобиването на тези стоки, в случай че същите са му били откраднати и извършителят на кражбата не е разкрит.

Подписи