

# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ \_\_\_\_\_

гр.Варна, 06 март 2012 година

**ВАРНЕНСКИЯТ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД, ПЪРВО ОТДЕЛЕНИЕ, XXVIII СЪСТАВ** в закрито заседание на шести март две хиляди и дванадесета година, в състав:

**ПРЕДСЕДАТЕЛ: ДАНИЕЛА СТАНЕВА**

като разгледа докладваното от съдията адм.дело № **3218** по описа за **2011** год., за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по делото е образувано по жалба на „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД, ЕИК 827183740, съдебен адрес гр.София, ул. „Н.В.Гогол“ № 19 ет.3 ап.6, представлявано от управителя Илия Георгиев Арнаудов, чрез адв.Кирил Панайотов, против Акт за прихващане или възстановяване № 1115237 от 02.06.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с Решение № 517/25.08.2011г. на Директор Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - Варна, с който му е отказано възстановяване на ДДС в размер на 183279,42лв., посочен във фактура № 1000000001/15.08.2009г. издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД.

В хода на произнасяне по същество, настоящият състав на Варненският административен съд преценява, че за разрешаването на спора относно законосъобразността на отказа за възстановяване на ДДС, е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, наричана за краткост по - долу „Директивата“, както и на общностни принципи в областта на облагането с ДДС.

Във връзка с това, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване, като формулира съдържанието му както следва:

## **I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО**

1. Жалбоподател - „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД, ЕИК 827183740, съдебен адрес гр.София, ул. „Н.В.Гогол“ № 19 ет.3 ап.6, представлявано от управителя Илия Георгиев Арнаудов.

2. Ответник по жалбата - Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите.

## **II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО**

3. Производството пред Административен съд - гр.Варна е първоинстанционно.

Образувано е по жалба на „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД против Акт за прихващане или възстановяване /АПВ/ № 1115237/02.06.2011г., с който на дружеството е отказано възстановяване на ДДС в размер на 183 279.42лв. посочен във фактура № 1000000001/15.08.2009г., издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД, ЕИК 121516042, по съображения, че не са налице основания за възстановяване на данъка по реда на чл.92 ал.3 и ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, както и, че не са налице основания за прихващане или възстановяване на данъка и по реда на чл.129 от Данъчно осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Конкретно е прието, че при проверка на данъчно - осигурителната сметка на дружеството, не са установени недължимо платени и събрани суми за ДДС. Във фактура № 1000000001/15.08.2009г., издадена от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД е посочен ДДС в размер на 183 279.42лв., който съгласно разпоредбата на чл.85 от ЗДДС е дължим от лицето, което го е посочило във фактурата. Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчния документ, поради което не са налице основания за прихващане или възстановяване на ДДС в размер на 183279.42лв. по реда на чл.129 от ДОПК.

4. За да обосноват извода, че не са налице основания за възстановяване на данъка, органите по приходите са се позовали на следните документи: справка - декларация за периода 01.08.2009г. - 31.08.2009г., дневници за покупки и дневници за продажби, данъчно - осигурителна сметка на ЗЛ, както и на влязъл в сила Ревизионен акт № 1001448/18.06.2010г., потвърден с Решение № 628/18.08.2010г. на Дирекция „ОУИ“ - Варна, издаден на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД.

## **III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА**

5. През данъчен период месец август 2009г., „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД издава на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД данъчна фактура № 1000000001/15.08.2009г., с предмет на доставката: сграда ул. Фердинанд - 902309,33лв; реконструкция на сграда - 870241,25лв; данък придобиване - 44200,00лв; такса вписване - 1955,83г. Като данъчна основа във фактурата е посочена сумата 916397,08лв.,

формирана като сбор от стойността на реконструкцията на сградата, данъка за придобиване и таксата вписване. Върху така определената данъчна основа, е начислен ДДС в размер на 183279,42лв. По отношение на сградата е посочено, че е налице основание за прилагане на нулева ставка по реда на чл.45, ал.3 от ЗДДС. Фактурата е издадена на основание нотариален акт за покупко - продажба на недвижим имот 11317/14.08.2009г., предварителен договор за покупко - продажба на недвижим имот сключен на 16.12.2008г. между „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД и „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД.

6. „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД включва фактурата в дневника за продажби и справка декларация за месец август 2009г. За периода подава справка декларация № 18001053995/14.09.2009г., с която декларира резултат за периода - данък за внасяне, в размер на 59587,46лв.

7. „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД включва фактурата издадена от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД в дневника за покупки за същия данъчен период и упражнява право на данъчен кредит в размер на 183279,42лв.

8. През 2010г. „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД става обект на данъчна ревизия от органи по приходите при ТД на НАП - Варна, приключила с Ревизионен акт № 10011448/18.06.2010г. Предмет на проверка при тази ревизия е и упражненото право на данъчен кредит по фактурата издадена от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД. Въз основа на събраните в хода на ревизията доказателства, органите по приходите приемат, че липсват документи и факти, характеризиращи обекта на фактурираната продажба като „нова сграда“. Относно извършените ремонтни работи по сградата, органите по приходите приемат, че същите не могат да се определят като „реконструкция“ на строеж по смисъла на §5, т.44 от ДР на Закона за устройство на територията, тъй като не се състоят в „извършено възстановяване, замяна на конструктивни елементи, основни части, съоръжения или инсталации и изпълнението на нови такива, с които се увеличава носимоспособността, устойчивостта и трайността на строежите“. За обекта не са представени удостоверение за въвеждане в експлоатация, или каквито и да било документи за допускане на строежа в експлоатация. Тъй като доставчикът изрично посочва доставката на сградата за освободена по реда на чл.45, ал.3 от ЗДДС и след като извършените върху сградата СМР не представляват реконструкция на същата, органите по приходите приемат, че цялата доставка документирана с фактура № 1000000001 от 15.08.2009г. не може да се определи като облагаема доставка по смисъла на чл.12, ал.1 от ЗДДС, поради което ДДС по фактурата е начислен без основание.

9. По така изложените съображения, на основание чл.70, ал.5 от ЗДДС, с РА № 1001448/18.06.2010г., на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД е отказано правото на данъчен кредит по фактура № 1000000001 от 15.08.2009г. издадена от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД в размер на 183279,42лв. Този ревизионен акт е влязъл в сила на 04.04.2011г.

10. На 09.05.2011г., на основание чл.129, ал.1 от ДОПК „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД подава до ТД на НАП – Варна, офис – Русе, искане да бъде извършено прихващане или възстановяване на недължима сума в размер на 183279,42лв., представляваща ДДС начислен по фактура № 1000000001 от 15.08.2009г. издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД.

11. Във връзка с искането, с резолюция от 17.05.2011г. инспектор по приходите при ТД на НАП – Варна, възлага извършването на проверка на дружеството.

12. Проверката приключва с процесния АПВ № 1115237/02.06.2011г., в който е посочено, че за данъчен период 01.08.2009г. – 31.08.2009г. няма приключила процедура по приспадане на данъка по чл.92, ал.1, т.4 от ЗДДС с резултат данък за възстановяване. Резултатът за м.08.2009г. не участва в друга процедура по приспадане на данъка по чл.92, ал.1, т.2 от ЗДДС. Не са налице основания за възстановяване на данъка по реда на чл.92, ал.3 и 4 от ЗДДС. В АПВ е посочено още, че при проверка в данъчно – осигурителната сметка на дружеството не са установени недължимо платени и събрани суми за ДДС. Във фактура № 1000000001 от 15.08.2009г. издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД е посочен ДДС в размер на 183279,42лв., който съгласно разпоредбата на чл.85 от ЗДДС е изискуем от лицето, което го е посочило във фактурата. По изложените съображения е прието, че не са налице основанията за прихващане или възстановяване по чл.129 от ДОПК.

13. АПВ № 1115237/02.06.2011г. е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр.Варна при ЦУ на НАП, който го потвърждава с Решение № 517/25.08.2011г. Решаващият орган приема, че конкретният казус не се отнася за данък за възстановяване като резултат за периода м.08.2009г. по смисъла на чл.88, ал.3 от ЗДДС, а за непризнат данъчен кредит с влязъл в сила ревизионен акт № 1001448/18.06.2010г. на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД /клиент на жалбоподателя/, поради което неправилно органът по приходите издал АПВ, е изградил своите изводи, прилагайки разпоредбата на чл.92 от ЗДДС, а не разпоредбата на чл.129, ал.5 от ДОПК. Независимо от това, директорът на Дирекция „ОУИ“ – Варна е приел, че в хода на административното обжалване се потвърждава извода, че за дружеството не се следва възстановяване на ДДС по фактурата издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД, тъй като попада в хипотезата на чл.85 от ЗДДС, по силата на който, данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура.

#### **IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ**

##### **A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО**

**14.** Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в сила от 1 януари 2007г. и конкретно следните негови разпоредби:

**15.** Дефиницията за доставка се съдържа в разпоредбата на чл.6, ал.1 от ЗДДС, а именно:

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

**16.** Дефиницията за облагаема доставка се съдържа в разпоредбата на чл.12, ал.1 от ЗДДС, която гласи следното:

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.

**17.** Съгласно разпоредбата на чл.45, ал.3 от ЗДДС:

Освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях.

**18.** Ограниченията на правото на данъчен кредит са предвидени в разпоредбата на чл.70 от ЗДДС. Съгласно ал.5 от същата:

Не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно

**19.** Съгласно разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по чл.112.

**20.** Съгласно разпоредбата на чл.86 от ЗДДС:

(1) Регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;

2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период;

3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

(2) Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон – за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

(3) Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

(4) Алинея 1, т. 1 и 2 и ал. 2 не се прилагат в случаите по чл. 131, ал. 1.

**21.** Процедурата по прихващане, приспадане и възстановяване на резултат за периода- данък за възстановяване е уредена с разпоредбата на чл.92 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) Данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се прихваща, приспада или възстановява, както следва:

1. при наличие на други изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски, събирани от Националната агенция за приходите, възникнали до датата на подаване на справка-декларацията, органът по приходите прихваща тези задължения с посочения в справка-декларацията данък за възстановяване; за остатъка, ако има такъв, се прилага редът по т. 2;

2. когато няма други изискуеми и неизплатени задължения по т. 1 или техният размер е по-малък от посочения в справка-декларацията данък за възстановяване, регистрираното лице приспада данъка за възстановяване или остатъка по т. 1 от дължимия данък за внасяне, посочен в справка-декларациите, подавани в следващите два поредни данъчни периода;

3. ако след приспадането по т. 2 остане данък за внасяне, той се дължи в срока по чл. 89;

4. ако след изтичането на срока по т. 2 има остатък от данъка за възстановяване, органът по приходите прихваща този остатък за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите, или го възстановява в 30-дневен срок от подаването на последната справка-декларация;

5. ако данъкът за възстановяване, по отношение на който е започнала процедура по приспадане, не е приспаднал изцяло към подаване на справка-декларацията за последния от двата данъчни периода, всеки друг данък за възстановяване по справка-декларация за някой от тези два данъчни периода се добавя към него и подлежи на възстановяване или прихващане наред с остатъка и в срока по т. 4;

6. ако не са налице условията по т. 5, за следващия посочен данък за възстановяване по справка-декларация започват да текат нови два поредни данъчни периода на приспадане, следващи периода, в който е посочен този данък.

(2) Органът по приходите няма право да извършва прихващане на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите, от данъка за възстановяване, посочен в справка-декларациите за двата данъчни периода от процедурата по приспадане по ал. 1.

(3) Независимо от ал. 1 данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се възстановява в 30-дневен срок от подаване на

справка-декларацията, когато лицето е извършило за последните 12 месеца преди текущия месец облагаеми доставки с нулева ставка на обща стойност повече от 30 на сто от общата стойност на всички извършени от него облагаеми доставки, включително доставките с нулева ставка. За целите на изречение първо на доставки с нулева ставка се приравняват и доставките на следните услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка, по които получател е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка: транспорт на стоки в рамките на Европейския съюз и оказвани във връзка с този транспорт спедиторски, куриерски и пощенки услуги, различни от услугите по чл. 49; транспортна обработка на стоки; услуги във връзка с транспорта, оказвани от агенти, брокери и други посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, както и услугите по оценка, експертиза и работа върху движими вещи.

(4) Независимо от ал. 1 данъкът за възстановяване по чл. 88, ал. 3 се възстановява в 30-дневен срок от подаването на справка-декларацията, когато лицето е получило разрешение по чл. 166.

(5) Когато в случаите по ал. 3 и 4 са налице изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите, възникнали до датата на подаване на справка-декларацията, в същите срокове органът по приходите извършва прихващане и възстановяване на остатъка, ако има такъв.

(6) Органът по приходите извършва прихващането по ал. 1 - 5 в следната поредност: данък върху добавената стойност, други данъци, събирани от Националната агенция за приходите, задължителни осигурителни вноски към фондовете на държавното обществено осигуряване, за допълнително задължително обществено осигуряване, за Националната здравноосигурителна каса, за фонд "Гарантирани вземания на работниците и служителите" и други публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите.

(7) Обстоятелствата по ал. 3 и 4 се удостоверяват писмено пред компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

(8) Независимо от разпоредбите на ал. 1, т. 4 и ал. 3 - 6, когато е започнала ревизия на лицето, срокът за възстановяване на данъка е срокът за издаване на ревизионния акт, освен в случаите, когато лицето предостави обезпечение в пари, в държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие не по-кратък от 6 месеца.

(9) Данъкът се възстановява и/или прихваща до размера на обезпечението по ал. 8 в срок пет дни след предоставянето му.

(10) Данък, подлежащ на възстановяване, невъзстановен без основание или невъзстановен поради отпаднало основание (включително при отмяна на акт) в предвидените в този закон срокове по ал. 1, т. 4, ал. 3 и 4, се възстановява заедно със законната лихва, считано

от датата, на която е следвало да бъде възстановен по този закон, до окончателното му изплащане, независимо от разпоредбата на ал. 8 и от спирането на данъчното производство.

**22.** Коригирането на фактурите и известията е регламентирано с разпоредбата на чл.116 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

(2) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен.

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанийето за анулирането;
2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона.

**23.** Приложимият за разрешаване на казуса процесуален закон е Данъчно осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и по - конкретно следните негови разпоредби:

**24.** Съгласно разпоредбата на чл.128:

(1) Недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите. Може да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност.

(2) Всяко лице, което получи незаконосъобразно възстановяване на суми по ал. 1, е длъжно да възстанови сумите на бюджета. Това задължение се смята за задължение за данък, а когато са възстановени надвнесени осигурителни вноски - за задължение за задължителна осигурителна вноска, и става изискуемо в деня, следващ деня на получаване на акта за незаконосъобразното плащане.



(3) Искания за недължимо платени или събрани суми за допълнително задължително пенсионно осигуряване се разглеждат само до размера на наличните средства в индивидуалната партия на лицето в пенсионноосигурителното дружество. В останалите случаи отношенията се уреждат между пенсионноосигурителното дружество, осигурителя и осигуреното лице.

**25.** Процедурата за възстановяване е уредена в разпоредбата на чл.129 от ДОПК, която гласи следното:

(1) Прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.

(2) След постъпване на искането по ал. 1 може да се възложи извършването на:

1. ревизия;
2. проверка.

(3) Актът за прихващане или възстановяване се издава в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът по изречение първо е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Ако актът е обжалван по съдебен ред, издаването на ревизионен акт е допустимо до влизане в сила на съдебното решение.

(4) Остатъкът след извършване на прихващането се връща на лицето по посочена от него банкова сметка. Възстановяването на суми, свързани с прилагането на Закона за местните данъци и такси, на физически лица, които не са търговци, може да се извършва и в брой.

(5) Органът по приходите е длъжен в 30-дневен срок от предявяването пред него на влязъл в сила съдебен или административен акт да възстанови или прихване по реда на ал. 2, т. 2 изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата по ал. 6 лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на:

1. суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание или становище;
2. незаконосъобразно отказани за възстановяване суми;
3. присъдени суми, обезщетения и направените разноски.

(6) Недължимо внесени или събрани суми, с изключение на задължителни осигурителни вноски, се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. В останалите случаи сумите се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени по реда на ал. 1 - 4.

(7) Актовете за прихващане или възстановяване могат да се обжалват по реда за обжалване на ревизионните актове.

## **Б. ПРИЛОЖИМИ РАЗПОРЕДБИ ОТ ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА ОТ 28 НОЕМВРИ 2006 ГОДИНА ОТНОСНО ОБЩАТА СИСТЕМА НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ**

### **26. Член 183**

Когато за даден данъчен период сумата на приспаданията надвиши сумата на дължимия ДДС, държавите-членки могат или да възстановят надвзетия данък или да прехвърлят разликата към следващия период в съответствие с условията, които те определят.

Въпреки това, държавите-членки могат да откажат възстановяване или прехвърляне, ако разликата е незначителна.

### **27. Член 203**

ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.

## **V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.**

### **A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА**

**28.** По близък от фактическа и правна страна казус, е постановено Решение № 2499/20.02.2012г. на Върховния административен съд (ВАС) по дело № 6299/2011г. Казусът е следният:

**28.1.** През месец юли 2007г., частен съдебен изпълнител извършва публична продажба на недвижим имот, собственост на дружество **X** (длъжник по изпълнителното дело). С постановление за възлагане на недвижим имот от 10.07.2007г., имотът е възложен на дружество **Y**, като за публичната продажба съдебният изпълнител начислява ДДС, който е преведен по сметка на ТД на НАП. Купувачът по публичната продажба упражнява право на данъчния кредит, през периода, в който е осъществена продажбата. С ревизионен акт е установено, че доставката е освободена от данък, тъй като доставката на сгради или части от тях, които не са нови, доставката на прилежащи към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на вещни права върху тях, е освободена доставка. По тези съображения е прието, че ДДС е начислен от съдебния изпълнител без основание. Длъжникът по изпълнителното дело – дружеството **X**, иска от органите по приходите да му възстановят неправомерно начисления ДДС за продажбата. Във връзка с искането е издаден АПВ, с който на дружеството е отказано възстановяването на данъка по съображения, че ДДС за продажбата е

начислен без основание, а купувачът - дружеството **У** е упражнил за продажбата правото на данъчен кредит, което обстоятелство било установено с ревизионен акт. Дружество **Х** обжалва акта пред Административен съд София - град, който постановява решение, с което приема, че не е налице условието за възстановяване/прихващане по чл.129, ал.5 от ДОПК, тъй като не е налице влязъл в сила съдебен или административен акт, който да предвижда възстановяване на претендираната от жалбоподателя сума. Това решение е потвърдено с цитираното Решение на ВАС № 6299/2011г. по адм.д. № 6299/2011г.

**28.2.** Пред касационната инстанция, дружество **Х** прави искане за отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, като с формулираните въпроси цели да се установи доколко липсата на установена национална процедура за възстановяване на недължимо платен ДДС, съответства на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС.

**28.3.** С нарочно определение ВАС отклонява искането за отправяне на преюдициално запитване, като приема, че същото не отговаря на изискванията на чл.628 от ГПК, тъй като няма за предмет тълкуване на конкретна разпоредба от Директива 2006/112/ЕО, относима към правилното решаване на спора. Според касационната инстанция, поставеният въпрос не отговаря на спора, доколкото последният има за предмет законосъобразността на административен акт издаден по реда на чл.129 от ДОПК, който ред съдържа процесуални правила за упражняване правото на възстановяване на недължимо платени данъци, които правила всяка държава членка има право да определи чрез своите процесуални закони.

**28.4.** С решението постановено по делото, ВАС приема, че правилно на дружество **Х** е отказано възстановяването на неправомерно начисления от съдебният изпълнител ДДС. ВАС е тълкувал разпоредбите на чл.128 и чл.129 от ДОПК и приема, че законодателят е предвидил ред за прихващане и възстановяване на неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци и това е разпоредбата на чл.129, ал.5 от ДОПК. Разпоредбата на чл.128 от ДОПК е обща и в първата си част включва като подлежащи на прихващане суми, тези от недължимо платени или събрани суми, а във втората част включва и суми, подлежащи на възстановяване според националното законодателство. При анализ на тези разпоредби е прието, че задължителна предпоставка за възстановяване на суми е наличието на влязъл в сила съдебен или административен акт, в каквато насока е първата част на разпоредбата на чл.128 от ДОПК, което условие по отношение на дружеството **Х** не е изпълнено. По същество е прието, че отношенията между длъжника и купувача следва да се решат по гражданско правен ред и същите не се отразяват на законността на издадения АПВ.

**28.5.** В така представеният казус обаче, не е стоял въпросът за приложението на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС. Освен това от съдебното решение не става ясно дали в ревизионното производство на купувача е отказано правото на данъчен кредит упражнено във връзка с публичната продан.

**29.** Друго тълкуване на разпоредбите на чл.128 и чл.129 от ДОПК е дадено от Върховния административен съд с Решение № 15485/15.12.2010г. по адм.д. № 9616/2010г., като с него е прието, че хипотезата на чл.129, ал.5 от ДОПК е самостоятелна и различна от тази по чл.129, ал.3 от ДОПК.

Цитираните решения на ВАС са публикувани в интернет сайта на Върховния административен съд <http://www.sac.government.bg>.

## **Б. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ**

**30.** Във връзка с разрешаването на спора, настоящият съдебен състав на Варненския административен съд извърши проучване на практиката на Съда на Европейския съюз, при което намери съдебни решения, които имат отношение по отделни въпроси от предстоящия за разрешаване казус.

**31.** Разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста Директива 77/388/ЕИО е тълкувана в *Решение от 13 декември 1989г. по дело C-342/87, Genius Holding BV срещу Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, Recueil , стр. 04227, точки 10, 11 и 19)*, с което е прието, че съдът във всички случаи несъмнено отказва право на приспадане, когато посоченият във фактурата данък не е свързан с доставка на стоки или услуги. Невинаги обаче е сигурно, че данъчните органи ще узнаят това обстоятелство. Освен това приспадането на данъка може да е било предоставено, преди да стане ясно, че фактурираната доставка на услуги или стоки не е облагаема или не е облагаема в посочения размер. Следователно издателят на фактурата трябва да отговаря за внасянето на посочения данък, докато фактурата не бъде коригирана и не се премахне рискът от загуба на данъчни приходи.

**32.** Разпоредбата на чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива е била предмет на тълкуване и в *Решение от 18 юни 2009 г. по дело Staatssecretaris van Financiën срещу Stadeco BV (C-566/07, Сборник, стр. I-05295, точки 26, 28 и 29; точки 36 до 39)*, с което Съдът е приел, че съгласно чл. 21, пар.1, буква в) от Шеста директива лице – платец на ДДС е всяко лице, което посочи данъка във фактура или друг документ, служещ за фактура. Тези лица по – конкретно са платци на посочения във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема сделка. Предвиждайки, че посочения във фактурата ДДС се дължи независимо от това дали е налице задължение за плащане на данъка въз основа на облагаема по ДДС сделка, чл.21, пар.1, буква в) от Шеста директива цели да отстрани

риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в чл.17 от директивата право на приспадане. Въпреки че упражняването на правото на приспадане се ограничава само до данъка по облагаема доставка, рискът от загуба на данъчни приходи по принцип не е напълно отстранен докато получателят на фактурата, в която не е следвало да бъде начислен ДДС, все още има възможност да я използва с цел такова упражняване. В точки 36 и 37 от решението е прието, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите – членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение, че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност. Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на фактурата. Според точки 38 и 39, споменатото коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация. Мерките, които държавите – членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на такива цели. Ето защо, те не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС.

**33.** С Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *NCC Construction Danmark A/S срещу Skatteministeriet (C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точки 41, 42 и 45)*, Съдът е посочил, че принципът на данъчен неутралитет представлява законодателно отражение в областта на ДДС на принципа на равно третиране. Докато последният принцип, подобно на другите общи принципи на общностното право е от конституционен ранг, принципът на данъчен неутралитет изисква да бъде уреден по законодателен ред, което означава да бъде уреден с акт на вторичното общностно право. При транспониране на разпоредбите на Шеста директива, държавите членки са имали задължение да държат сметка за принципа на равно третиране, както и за другите общи принципи на общностното право, които са от конституционен ранг и поради това са задължителни за държавите – членки, когато предприемат действия в рамките на общностното право.

**34.** В Решение от 15 март 2007 г. по дело *Reemtsma Cigarettenfabriken (C - 35/05, Сборник, стр. I - 2425, точка 37)*, Съдът приема, че при липсата на общностна правна уредба в областта на исканията за възстановяване на недължимо платени данъци, условията, при които такива искания могат да бъдат упражнявани, следва да се предвидят във вътрешния правен ред на всяка държава членка, като тези условия трябва да зачитат принципите на равностойност и на ефективност, т.е. не трябва да бъдат по -

неблагоприятни от условията, засягащи подобни претенции, основани на разпоредби на вътрешното право, нито организирани по начин, който прави практически невъзможно упражняването на правата, предоставени от общностния правов ред. Това тълкуване е възприето и в *Решението на Съда от 21 януари 2010г. по дело Alstom Power Hydro (C - 472/08, точка 17)*. В точка 42 от решението по делото *Reemtsma*, Съдът постановява, че принципът на ефективност допуска национална правна уредба, съгласно която единствено прехвърлителят / доставчикът на услуги може да иска възстановяване на недължими суми ДДС, платени на данъчните органи, а получателят на услуги може да предяви срещу този прехвърлителя/доставчик на услуги граждански иск за връщане на недължимо платеното.

**35.** С *Решение от 15 декември 2011г. по дело Banca Antoniana Popolare Veneta SpA (C - 427/10, точки 28, 29 и 30)* Съдът е потвърдил така даденото тълкуване по делото *Reemtsma*. Посочено е, че когато възстановяването на ДДС стане невъзможно или прекомерно трудно, за да спазят принципа на ефективност, държавите членки трябва да предвидят необходимите процесуалните средства, за да може получателят на услуги да си върне недължимо фактурирания данък. Тези съображения се налагат и когато невъзможността или прекомерната трудност за възстановяване на недължимо платения ДДС засяга не получателя на услугата, а нейния доставчик. В точка 30 от решението е прието, че принципът на ефективност би бил нарушен в хипотезата, при която данъчнозадълженото лице няма нито право да получи възстановяване на съответния данък - в рамките на срока, с който разполага, за да предяви иск срещу данъчната администрация, нито възможност, след като след изтичане на този срок срещу него е бил предявен иск за връщане на недължимо платено от неговите клиенти, да предяви претенциите си срещу данъчната администрация, така че последиците от недължимите плащания на ДДС, за които отговорност носи държавата, да бъдат понесени единствено от данъчнозадълженото по ДДС лице.

**36.** Възможността лицата да се позовават директно на принципите на общата система на ДДС е разгледана по дело *C- 309/06 Marks & Spencer plc*. С *Решение от 10 април 2008г., точки 34, 35 и 36*, Съдът е приел, че принципите, които управляват общата система на ДДС, включително и този на данъчен неутралитет, се прилагат дори в предвидения в член 28, параграф 2 от Шеста директива случай и ако е необходимо данъчнозадълженото лице може да се позове на тях срещу национална разпоредба или срещу прилагането на такава разпоредба, която не спазва тези принципи. В точка 35 е посочено, че по - специално относно правото на възстановяване следва да се напомни, че както е видно от постоянната практика на Съда, правото да се получи възстановяването на данъци, събрани в държава - членка в нарушение на правилата на общностното право, е следствие и

допълнение към правата, непосредствено предоставени на лицата от общностното право. Този принцип се прилага също и за данъците, събрани в нарушение на националното законодателство, разрешено по силата на член 28, параграф 2 от Шеста директива. В точка 36 от Решението, Съдът е посочил, че когато съгласно член 28, параграф 2 от Шеста директива както преди, така и след въвеждане на направените с Директива 92/77 изменения на тази разпоредба дадена държава - членка запази в националното си законодателство при някои определени доставки на стоки или услуги случаи на освобождаване чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, но тълкува неправилно националното си законодателство, в резултат на което някои доставки на стоки или услуги, които съгласно националния закон е трябвало да бъдат освободени чрез възстановяване на заплатения на предходен етап данък, са били обложени със стандартна ставка, се прилагат основните принципи на общностното право, включително и този на данъчен неутралитет така, че да предоставят на икономическия оператор, който осъществява тези доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги.

#### **VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:**

**37.** „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД оспорва извода на органите по приходите относно приложението на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС. Счита, че след като с влязъл в сила ревизионен акт, на получателя по фактурата е отказано правото на данъчен кредит по съображения, че предвид освободения характер на доставката, доставчикът е начислил ДДС неправомерно, неправилно този неправомерно начислен ДДС не се възстановява на неговия платец. Счита, че отправянето на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз е от съществено значение за изхода на делото.

**38.** Ответната страна оспорва жалбата. Позовава се на разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, според която ДДС е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура. Счита още, че с акт за прихващане или възстановяване не може да се коригират задължения на лицето за съответния период. Ако лицето счита, че с издаването на фактурата е допуснало някаква грешка, то законът предвижда възможност и начин тази грешка да бъде коригирана. Относно намерението на съда да отправи преюдициално запитване до СЕС, ответната страна се позовава на две определения за отправяне на преюдициални запитвания на други състави от Административен съд - Варна, а именно определения, по които пред Съда на Европейския съюз са образувани дела С - 642/11 „Строй Транс“ ЕООД и С - 643/11 „ЛВК - 56“ ЕООД.

## **VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:**

**39.** Между страните не е налице спор за факти. Фактическото положение на жалбоподателя е следното:

- На 15.08.2009г., във връзка с продажба на недвижим имот, „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД издава на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД данъчна фактура № 1000000001/15.08.2009г., в която на отделен ред посочва размера на начисления данък. Фактурата е отразена в дневника за продажби за месец август 2009г., ДДС по фактурата е начислен и деклариран с подадената за периода справка - декларация. За периода м.08.2009г., дружеството декларира резултат за периода - данък за внасяне в размер на 59587,46лв.

- Получателят по доставката „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД включва фактурата в дневника си за покупки за м.08.2009г. и упражнява право на данъчен кредит в размер на начисления от „РУСЕ ДЕСПРЕД“ ООД данък.

- С влязъл в сила ревизионен акт № 1001448/18.06.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП - Варна, правото на данъчен кредит на

„ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД упражнено по посочената фактура е отказано, по съображения, че доставката неправилно е определена от доставчика като облагаема, същата е освободена по реда на чл.45, ал.3 от ЗДДС, поради което ДДС по фактура №1000000001/15.08.2009г. е начислен от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД неправомерно.

Спорът между страните е формиран по въпроса, дали след като на получателя с влязъл в сила ревизионен акт е отказано правото на данъчен кредит по фактура № 1000000001/15.08.2009г., доставчикът, който неправилно е начислил данъка, има право да изисква от държавата възстановяването му като недължим. Предвид установените по делото факти и мотивите за отказ на приходната администрация, за да разреши този спор, настоящият съдебен състав трябва да отговори на въпросите, дали разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, транспонираща разпоредбата на чл.203 от Директивата за ДДС 2006/112, може да се противопостави на това право на възстановяване, или лицето, независимо от националното законодателство и начина на неговото тълкуване и правоприлагане, има право във всички случаи, при които рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен, да изисква възстановяване на недължимия ДДС, като се позовава на основните общностни принципи управляващи Общата система на ДДС?

**40.** На първо място следва да се посочи, че неправилно с обжалвания акт, органите по приходите са анализирали приложението на разпоредбата на чл.92 от ЗДДС, която урежда основанията и процедурата за прихващане, приспадане и възстановяване на резултат за периода - данък за възстановяване. Както е посочил Съдът в *Решение от 13 декември 1989г. по дело Genius Holding BV (C - 342/87, Recueil, стр.04227, точка 13)*, упражняването на правото на приспадане на ДДС е ограничено единствено до дължимите данъци,



тоест данъците, които отговарят на облагаема с ДДС сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. С Решение от 15 март 2007г. по дело *Reemtsma* (С - 35/05, Сборник, стр. I - 02425, точка 27), Съдът е посочил, че щом като правото на приспадане по смисъла на чл.17 от Шеста директива не може да обхване недължимо фактурирания и платен на данъчния орган ДДС, трябва да се констатира, че същият този ДДС не може да бъде предмет на възстановяване.

**41.** За правилното разрешаване на спора между страните и за целите на настоящото запитване, следва ясно да се посочи, че настоящият казус не е такъв за възстановяване на ДДС като резултат за данъчен период, а за възстановяване на недължим ДДС, тъй като доставката, за която е начислен е освободена от данък.

**42.** От трайната практика на Съда е видно, че при липсата на общностна правна уредба в областта на възстановяване на недължимо събрани национални данъци, във вътрешния правен ред на всяка държава - членка трябва по - конкретно да се определят компетентните юрисдикции и да се приемат процесуалните правила за съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които страните в процеса черпят от общностното право, доколкото правилата не са по - неблагоприятни от тези, които уреждат аналогични вътрешноправни съдебни производства (принцип на равностойност), и не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред (принцип на ефективност) - В този смисъл Решение на Съда от 21 януари 2010 година по дело *Alstom Power Hydro* (С - 472/08, Сборник на съдебната практика 2010 страница I-00623, точка 17); Решение на Съда от 15 март 2007г. по дело *Reemtsma* (С - 35/05, Сборник, стр. I - 02425, точка 37.). В същото време с Решение от 10 април 2008г. по дело С - 309/06 *Marks & Spencer*, точка 35, Съдът е приел, че правото да се получи възстановяването на данъци, събрани от държава - членка в нарушение на правилата на общностното право, е следствие и допълнение към правата, непосредствено предоставени на лицата от общностното право.

**43.** Правото на доставчика като платец на данъка, да иска възстановяване на недължим ДДС, вече е признато от Съда с Решението по делото *Reemtsma*, точка 33. В настоящият случай, няма спор, че искането за възстановяване на недължим ДДС е отправено именно от доставчика по освободената доставка, който е и платеща на данъка. В конкретния случай, доставчикът е посочил ДДС във фактура по отношение на освободена доставка, тоест, посочен е ДДС без същия да е дължим, поради което обосновано възникват въпросите дали доставчикът има право да изисква възстановяване на този данък и при какви обстоятелства.

**44.** Според приходната администрация, за „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД не е налице хипотезата на недължим ДДС по фактурата издадена на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД, тъй като предвид разпоредбата на чл.85 от ЗДДС, данъкът е изискуем от всяко лице, което го посочи във фактура. Нормата на чл.85 от ЗДДС транспонира разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112.

**45.** Както вече е посочил Съдът по делото Genius Holding, съдът във всички случаи несъмнено отказва правото на приспадане, когато посоченият във фактурата данък не е свързан с доставка на стоки или услуги. Не винаги обаче е сигурно, че данъчните органи ще узнаят това обстоятелство. Освен това приспадането на данъка може да е било предоставено, преди да стане ясно, че фактурираната доставка на услуги или стоки не е облагаема или не е облагаема в посочения размер. Следователно издателят на фактурата трябва да отговаря за внасянето на посочения данък, докато фактурата не бъде коригирана и не се премахне рискът от загуба на данъчни приходи. В точка 18 от същото решение е прието, че за да се гарантира прилагането на принципа на неутралност на ДДС, държавите – членки трябва да предвидят в националните си правни норми, възможността за корекция на всеки неправилно фактуриран данък, при условие, че издателят докаже, че е действал добросъвестно. С Решение от 19 септември 2000г. по дело С – 454/98, точка 58, на добросъвестните издатели са приравнени и тези, които напълно са отстранили риска от загуба на данъчни приходи.

**46.** Следователно не съществува никакво съмнение, че целта на разпоредбата на чл.203 от Директива 2006/112 е да отстрани всякакъв риск от загуба на данъчни приходи, който се поражда от предвиденото в чл.168 от Директивата право на приспадане.

**47.** В конкретния случай, с влязъл в сила ревизионен акт, органите по приходите са отказали на „ЕСИ ТРЕЙД“ ЕООД правото на данъчен кредит, упражнено по фактура № 1000000001/15.08.2009г. издадена от „РУСЕДЕСПРЕД“ ООД, по съображения, че доставката е освободена. В този смисъл според настоящият съдебен състав следва да се приеме, че рискът от загуби на ДДС възникнал заради правото на приспадане е напълно и безспорно отстранен. Ето защо, да се изисква данъка и от доставчика на основание чл.85 от ЗДДС би било в нарушение на неутралитета на данъка.

**48.** По тези съображения, възниква въпросът може ли доставчикът – платец на данъка, който заради освободения характер на доставката не е бил дължим, в рамките на установения давностен срок, да изисква възстановяването му от бюджета, при положение, че риск от загуба на данъчни приходи към момента на предявяване на искането за възстановяване не съществува. Тъй като в случая корекцията на данъчния кредит за получателя е извършена с влязъл в сила ревизионен акт, неправилно ответната страна в съдебно заседание

поддържа, че доставчикът има възможност да извърши корекция на фактурата, а не да претендира възстановяване на недължим данък. Процедурата по коригиране на погрешно съставени или поправени данъчни документи регламентирана в чл.116 от ЗДДС, изисква анулиране на погрешно съставения данъчен документ, което предвид факта, че доставката е била предмет на ревизия и по фактурата е отказан данъчен кредит на получателя, е невъзможно. Още повече, в случая корекцията спрямо получателя е извършена от органите по приходите с влязъл в сила ревизионен акт, поради което е не би било възможно корекция да се извърши и от доставчика по предвидения от закона ред.

**49.** В случая, жалбоподателят е претендирал данъка по реда на чл.128 и чл.129 от ДОПК. Разпоредбите уреждат подлежащите на прихващане или възстановяване суми и процедурата за това. Съгласно разпоредбата на чл.128 от ДОПК, недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите. Съгласно разпоредбата на чл.129, ал.1 от ДОПК, прихващането или възстановяването може да се извършва по инициатива на органа по приходите или по писмено искане на лицето. Искането за прихващане или възстановяване се разглежда, ако е подадено до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване, освен ако в закон е предвидено друго.

**50.** При постъпване на искане за възстановяване на недължимо внесен ДДС, за да се установи наличието на основание за възстановяване или прихващане, съгласно разпоредбата на чл.129, ал.2 от ДОПК органите по приходите имат право да възложат проверка или ревизия. Според ал.3 на същата разпоредба, в случаите, в които не е възложена ревизия, актът за прихващане или възстановяване се издава в 30 - дневен срок от постъпване на искането. Според ал.5 на чл.129 от ДОПК, органът по приходите е длъжен в 30 - дневен срок от предявяването пред него на влязъл в сила съдебен или административен акт да възстанови или прихване по реда на ал. 2, т. 2 изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата по ал. 6 лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на: **1/** суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание

или становище; **2/** незаконосъобразно отказани за възстановяване суми; **3/** присъдени суми, обезщетения и направените разноски.

**51.** От така очертаната вътрешна уредба на процедурата за възстановяване следва, че във всички случаи органът по приходите сезиран с искане за възстановяване на недължимо внесен данък трябва да извърши проверка на предпоставките за това – посредством ревизия или проверка, освен ако правото на възстановяване не е вече признато на лицето с влязъл в сила административен или съдебен акт. Тоест, правилото е посочено в чл.129, ал.2 и ал.3 от ДОПК, а изключението в чл.129, ал.5 от ДОПК. В този смисъл е и разяснение на НАП № 3 – 358 от 22.01.2009г. относно прилагането на чл.128 и чл.129 от ДОПК.

**52.** Не такова обаче е даденото тълкуване на разпоредбите на чл.128 и чл.129 от ДОПК с Решение № 2488/20.02.2012г. на Върховния административен съд по адм.д. № 6299/2011г., подробно цитирано в т.28 от настоящото запитване. Конкретно, по този сходен казус ВАС приема, че задължителна предпоставка за възстановяване на суми за данъци е наличието на влязъл в сила съдебен или административен акт, в каквата част е конкретизацията на първата част от разпоредбата на чл.128 от ЗДДС. В същото време, с Решение на ВАС № 15485/15.12.2010г. по адм.д. № 9616/2010г. се прави разграничение на хипотезите на чл.129, ал.3 и чл.129, ал.5 от ДОПК (точка 29 от запитването). Посоченото противоречие в практиката на ВАС се дължи на различното тълкуване на разпоредбите на чл.128 и чл.129 от ДОПК уреждащи основанията и процедурата за прихващане или възстановяване.

**53.** Тъй като в Решение № 517/25.08.2011г. на директора на Дирекция „ОУИ“ – Варна, с което се потвърждава процесния АПВ, решаващият орган се е позовал на разпоредбата на чл.129, ал.5 от ДОПК, за да разреши правилно спора между страните и за да преодолее различието в практиката на ВАС по прилагане на нормите относно възстановяването на недължимо внесен ДДС, настоящият съдебен състав иска да разбере дали данъчнозадължено лице има право да обосновава правото си на възстановяване на недължим ДДС с общностните принципи управляващи Общата система на ДДС и по – конкретно с принципите на данъчен неутралитет и ефективност, както и дали може да се позовава на тези принципи, за да се противопостави на национална правна уредба или прилагането ѝ от съдебните органи, съответно на липсата на такава правна уредба, нарушаващи тези принципи?

**54.** Изложеното мотивира съда да приеме, че за да разреши спора между страните се нуждае от тълкуване на общностните принципи управляващи системата на ДДС и отговори на следните въпроси:

**1.** По силата на принципа на данъчен неутралитет, данъчнозадължено лице има ли право в рамките на установения давностен срок, да иска възстановяване на погрешно фактуриран и недължим ДДС, когато според

националното право доставката, за която е начислен данъка, е освободена, рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен и предвиденият в националния закон режим на корекция на фактурата е неприложим? **2.** Общата система на ДДС, както и принципите на неутралност, ефективност и равно третиране, противопоставят ли се на отказ на орган по приходите, основан на национална разпоредба, транспонираща чл.203 от Директива 2006/112, да възстанови на данъчнозадължено лице посочения от него ДДС във фактура, когато този данък поради необлагаемия характер на доставката не е дължим, но е погрешно фактуриран, начислен и платен, при положение, че вече с влязъл в сила ревизионен акт, на получателя е отказано правото на данъчен кредит за същата доставка, по съображения, че е начислен от доставчика неправомерно? **3.** Може ли данъчно задължено лице да се позовава директно на принципите управляващи общата система на ДДС и по – конкретно на принципите на данъчен неутралитет и ефективност, за да се противопостави на национална правна уредба или прилагането ѝ от данъчните и съдебните органи, съответно на липсата на такава правна уредба, нарушаващи посочените принципи?

**55.** Според настоящият съдебен състав, на така поставените въпроси следва да се отговори положително. След като с влязъл в сила ревизионен акт е отказано правото на данъчен кредит на получателя, то рискът за фиска породен от правото на приспадане следва да се счита за съвременно и безспорно отстранен. При това положение и по аргумент от делото Genius Holding, би следвало да се приеме, че на издателя на фактурата, като лице – платец на данъка, следва да се предостави правото да коригира погрешно фактурирания ДДС. В случая обаче, режимът на корекция по инициатива на лицето уреден в чл.116 от ЗДДС е неприложим, тъй като доставката и конкретно фактурата, е била обект на ревизия, в която е извършена корекция спрямо получателя. При това положение се стига до хипотеза, в която данъчният кредит е коригиран при получателя, а начисления ДДС (чието приспадане е отказано) се признава за дължим от издателя на фактурата, заради това, че е посочен в нея, което е в противоречие с неутралитета на данъка и принципа на пропорционалност. Ето защо, според настоящият съдебен състав, Държавата би следвало да предостави и гарантира на платеща правото да възстанови от бюджета недължимо начисления ДДС, тъй като в противен случай фискът би се обогатил неправомерно. Всъщност, само ако се предостави на платеща правото да възстанови недължимо начисления и внесен данък, може да се постигне баланс и справедливост в отношенията между страните по доставката и фиска. След като доставката е безспорно определена за освободена, това означава, че цялата сума заплатена от получателя по фактурата представлява цена на доставката. С отказа на упражненото право на данъчен кредит, за получателя възниква правото да търси тази сума

от доставчика по гражданско – правен ред. При това положение, ако не се осигури и гарантира на платеща, правото да възстанови погрешно фактурирания ДДС, доставчикът би бил поставен в неблагоприятната позиция да плати тази сума втори път. Според настоящият съдебен състав, когато органите на НАП прилагат ДДС, те трябва да спазват основните принципи, които поддържат и управляват общата система на ДДС и конкретно принципа на данъчен неутралитет. Това задължение би следвало да тежи и при възстановяване на недължимо платен или надвнесен данък. Ето защо, независимо, че процедурата за възстановяване е част от вътрешното процесуално право, органите по приходите при тълкуването и прилагането на националните разпоредби уреждащи възстановяването на недължими данъци, следва да се съобразяват и прилагат стриктно принципите на данъчен неутралитет и ефективност, при това само по начин, който прави възможно правото на възстановяване в рамките на установения от националния закон давностен срок.

По изложените по – горе съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, XXVIII – ми 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.** По силата на принципа на данъчен неутралитет, данъчнозадължено лице има ли право в рамките на установения давностен срок, да иска възстановяване на погрешно фактуриран и недължим ДДС, когато според националното право, доставката, за която е начислен данъка, е освободена, рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен и предвиденият в националния закон режим на корекция на фактурата е неприложим?

**2.** Общата система на ДДС, както и принципите на неутралност, ефективност и равно третиране, противопоставят ли се на отказ на орган по приходите, основан на национална разпоредба, транспонираща чл.203 от Директива 2006/112, да възстанови на данъчнозадължено лице посочения от него ДДС във фактура, когато този данък поради необлагаемия характер на доставката не е дължим, но е погрешно фактуриран, начислен и платен, при положение, че вече с влязъл в сила ревизионен акт, на получателя е отказано правото на данъчен кредит за същата доставка, по съображения, че е начислен от доставчика неправомерно?

3. Може ли данъчно задължено лице да се позове директно на принципите управляващи общата система на ДДС и по – конкретно на принципите на данъчен неутралитет и ефективност, за да се противопостави на национална правна уредба или прилагането ѝ от данъчните и съдебните органи, съответно на липсата на такава правна уредба, нарушаващи посочените принципи?

**СПИРА** на основание чл.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 (пети състав)

11 април 2013 година(\*)

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 203 — Принцип на данъчен неутралитет — Възстановяване на доставчика на платения от него данък, когато на получателя на освободена доставка е отказано правото на приспадане“

По дело С-138/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с акт от 6 март 2012 г., постъпил в Съда на 15 март 2012 г., в рамките на производство по дело

**„Руседеспред“ ООД**

срещу

**Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,**

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н Т. von Danwitz (докладчик), председател на състав, г-н А. Rosas, г-н Е. Juhász, г-н D. Šváby и г-н С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Cruz Villalón,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. Златева, в качеството на представител,
- за българското правителство, от г-н Цв. Иванов и г-жа Д. Драмбозова, 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 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).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Руседеспред“ ООД (наричано по-нататък „Руседеспред“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) относно отказа на последния да възстанови на Руседеспред данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), който това дружество е фактурирало на своя клиент, след като данъчната администрация е отказала на този клиент правото да приспадне посочения ДДС, по съображение че разглежданата доставка не е облагаема.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112:  
„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:  
а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;  
[...]  
в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;  
[...].“
- 4 Член 203 от споменатата директива предвижда:  
„ДДС е дължим от всяко лице, което начислява ДДС във фактура.“

## *Българското право*

- 5 Член 12, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (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“.

- 6 Съгласно член 45, алинея 3 от ЗДДС:

„Освободена доставка е [...] доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях“.

- 7 По силата на член 70, алинея 5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за ДДС, който е начислен неправомерно.

- 8 Съгласно член 85 от този закон данъкът е изискуем от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по член 112 от същия закон.

- 9 Член 116 от същия закон предвижда:

„(1) Поправки и добавки във фактурите и известията към тях не се разрешават. Погрешно съставени или поправени документи се анулират и се издават нови.

[...]

(3) За погрешно съставени документи се смятат и издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

(4) Когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол — за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;
2. номера и датата на документа, който се анулира;
3. номера и датата на издадения нов документ;
4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

(5) Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на закона“.

- 10 Възстановяването на недължимо платени суми за данъци е уредено в членове 128 и 129 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

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

- 11 На 15 август 2009 г. Руседеспред издава на „Еси Трейд“ ЕООД (наричано по-нататък „Еси Трейд“) фактура за продажбата и за реконструкцията на сграда. Във фактурата са посочени стойността на сградата и на реконструкцията, размерът на данъка за придобиване, на таксата вписване, както и размерът на ДДС.
- 12 Продажбата на тази сграда е счетена за освободена от ДДС, поради което данъкът е изчислен въз основа на останалите три елемента на споменатата фактура, а именно стойността на реконструкцията, данъкът за придобиване и таксата вписване.
- 13 Впоследствие Руседеспред включва същата фактура в справка-декларацията си за съответния период, а Еси Трейд упражнява правото си на данъчен кредит във връзка с фактурирания ДДС.
- 14 През 2010 г. Еси Трейд става обект на данъчна ревизия, извършена от данъчната администрация, която с ревизионен акт от 18 юни 2010 г. отказва на това дружество правото на данъчен кредит във връзка с ДДС, посочен в споменатата фактура. Според данъчната администрация цялата доставка, документирана с тази фактура, е освободена, поради което ДДС по фактурата е начислен без основание. Посоченият ревизионен акт е влязъл в сила на 4 април 2011 г.
- 15 На 9 май 2011 г. Руседеспред подава искане за възстановяване на недължимата сума до данъчната администрация, която от своя страна възлага извършването на проверка на това дружество и с акт за прихващане или възстановяване от 2 юни 2011 г. отказва поисканото възстановяване, по съображение че не са установени недължимо платени суми за ДДС. Тя приема, че съгласно член 85 от ЗДДС посоченият в издадената на 15 август 2009 г. фактура ДДС е изискуем от Руседеспред, в качеството му на лице, което е посочило споменатия данък в тази фактура.
- 16 След като с решение от 25 август 2011 г. директорът потвърждава акта за прихващане или възстановяване от 2 юни 2011 г., Руседеспред подава жалба пред Административен съд — град Варна и твърди, че данъчната администрация неправилно е отказала да възстанови неправомерно начисления ДДС по освободената доставка, като се има предвид, че преди

това с влязъл в сила ревизионен акт същата е отказала на получателя на фактурата правото на данъчен кредит във връзка с посочения данък.

- 17 В хода на главното производство директорът изтъква, че посоченият в процесната фактура данък е изискуем по силата на член 85 от ЗДДС. Според него, ако лицето счита, че с издаването на фактурата е допуснало грешка, член 116 от ЗДДС предвижда възможност тази грешка да бъде коригирана.
- 18 Запитващата юрисдикция отбелязва, че в конкретния случай правото на Еси Трейд на данъчен кредит във връзка с фактурирания ДДС е отказано с влязъл в сила ревизионен акт. Според тази юрисдикция следва да се приеме, че рискът от загуби на ДДС, възникнал заради правото на приспадане, е „напълно и безспорно“ отстранен. Ето защо тя счита, че да се изисква данъкът от съответния доставчик на основание член 85 от ЗДДС, би било в нарушение на принципа на данъчен неутралитет.
- 19 Що се отнася до възможността за Руседеспред да коригира сгрешената фактура, запитващата юрисдикция посочва — за разлика от твърдяното от данъчната администрация, — че в случая това е невъзможно. Тя отбелязва, че процедурата по коригиране на погрешно съставени данъчни документи, регламентирана в член 116 от ЗДДС, изисква анулиране на погрешно съставения данъчен документ. Такова анулиране на фактурата обаче според нея е недопустимо, тъй като доставката вече е била предмет на данъчна ревизия и по фактурата е бил отказан данъчен кредит на получателя с влязъл в сила ревизионен акт.
- 20 При така очертаните обстоятелства запитващата юрисдикция иска да разбере дали данъчнозадължено лице може да обосновава правото си на възстановяване на неправилно фактурирания ДДС с принципите на правото на Съюза, управляващи общата система на ДДС. Тъй като намира, че решението на спора по главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) По силата на принципа на данъчен неутралитет данъчнозадължено лице има ли право в рамките на установения давностен срок да иска възстановяване на погрешно фактуриран и недължим ДДС, когато според националното право доставката, за която е начислен данъкът, е освободена, рискът от загуба на данъчни приходи е отстранен и предвиденият в националния закон режим на корекция на фактурата е неприложим?
  - 2) Общата система на ДДС, както и принципите на неутралност, ефективност и равно третиране противопоставят ли се на отказ на орган по приходите, основан на национална разпоредба,

транспонираща чл. 203 от Директива 2006/112, да възстанови на данъчнозадължено лице посочения от него ДДС във фактура, когато този данък поради необлагаемия характер на доставката не е дължим, но е погрешно фактуриран, начислен и платен, при положение че вече с влязъл в сила ревизионен акт, на получателя е отказано правото на данъчен кредит за същата доставка, по съображения че е начислен от доставчика неправомерно?

- 3) Може ли данъчнозадължено лице да се позове директно на принципите, управляващи общата система на ДДС, и по-конкретно на принципите на данъчен неутралитет и ефективност, за да се противопостави на национална правна уредба или прилагането ѝ от данъчните и съдебните органи, съответно на липсата на такава правна уредба, нарушаващи посочените принципи?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия и втория въпрос*

- 21 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.
- 22 За да се отговори на тези въпроси, на първо място, трябва да се отбележи, че съгласно член 203 от Директива 2006/112 ДДС е дължим от всяко лице, което начислява този данък във фактура.
- 23 В това отношение от практиката на Съда следва, че тези лица са платци на начисления във фактурата ДДС независимо от задължението за заплащането му поради облагаема по ДДС сделка (вж. Решение от 18 юни 2009 г. по дело *Stadeco*, C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 26 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 31 януари 2013 г. по дело *Строй транс*, C-642/11, все още непубликувано в Сборника, точка 29).
- 24 Като предвижда, че начисленият във фактура ДДС е дължим, член 203 от Директива 2006/112 цели да отстрани риска от загуба на данъчни приходи, който може да породи предвиденото в член 167 и сл. от същата директива

право на приспадане (вж. в този смисъл посочените по-горе решения по дело Stadeco, точка 28 и по дело Строй транс, точка 32). В това отношение от акта за преюдициално запитване следва, че в случая по главното производство не е налице такъв риск, след като данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на процесната фактура право на приспадане.

- 25 На второ място, по отношение на възстановяването на неправилно фактурирания ДДС следва да се напомни, че Директива 2006/112 не съдържа разпоредби, свързани с коригирането от издателя на фактурата на фактурирания ДДС, който не е следвало да бъде начислен, и че при това положение държавите членки по принцип са тези, които определят условията, при които може да се коригира фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точки 48 и 49, както и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 35).
- 26 Съдът е постановил, че за да осигурят неутралитета на ДДС, държавите членки следва да предвидят във вътрешния си правен ред възможността да се коригира фактуриран данък, който не е следвало да бъде начислен, при положение че издателят на фактурата докаже своята добросъвестност (вж. Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius, C-342/87, Recueil, стр. 4227, точка 18 и Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 36).
- 27 Когато обаче издателят на фактурата своевременно отстрани напълно риска от загуба на данъчни приходи, принципът на неутралитет на ДДС изисква фактурираният ДДС, който не е следвало да бъде начислен, да може да се коригира, без държавите членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на посочената фактура. Това коригиране не може да зависи от свободното усмотрение на данъчната администрация (вж. посочените по-горе решения по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, точки 58 и 68, както и по дело Stadeco, точки 37 и 38).
- 28 На трето място, следва да се напомни, че действително държавите членки могат да приемат мерки, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39). В частност условието сгрешената фактура да бъде коригирана, за да е възможно възстановяването на неправилно фактурирания ДДС, по принцип може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи (вж. Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 42).
- 29 Тези мерки обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на така преследваните цели и следователно не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралитета на ДДС — основен

принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област (вж. Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика).

- 30 Следователно, ако възстановяването на ДДС стане невъзможно или прекомерно трудно поради условията, при които може да се подаде молба за възстановяване на данък, принципът на неутралитет и принципът на ефективност могат да изискват от държавите членки да предвидят необходимите инструменти и процесуален ред и условия, за да може данъчнозадълженото лице да си възстанови фактурирания данък, който не е следвало да бъде начислен (вж. Решение по дело *Stadeco*, посочено по-горе, точка 40 и цитираната съдебна практика).
- 31 Що се отнася до случая по главното производство, от акта за преюдициално запитване следва, че българското право по принцип предвижда възможност за възстановяване на неправилно фактурирания ДДС, но за да може тази възможност да бъде използвана, то изисква сгрешената фактура преди това да бъде коригирана. Както бе отбелязано в точка 28 от настоящото решение, такова изискване може да осигури отстраняването на риска от загуба на данъчни приходи.
- 32 Пак от акта за преюдициално запитване обаче следва, че по силата на приложимото национално право Руседеспред повече няма възможност да коригира процесната фактура, след като данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на тази фактура правото на данъчен кредит във връзка с начисления в нея ДДС.
- 33 Освен това, както отбелязва запитващата юрисдикция, доколкото данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала на получателя на процесната фактура правото на данъчен кредит, рискът от данъчни загуби, свързан с упражняването на това право, е напълно отстранен.
- 34 При това положение следва да се приеме, че обвързването на коригирането на ДДС, погрешно начислен във фактура, с изискването да се поправи тази фактура — изискване, станало неизпълнимо — надхвърля това, което е необходимо, за да се постигне преследваната с член 203 от Директива 2006/112 цел да се отстрани рискът от загуба на данъчни приходи.
- 35 С оглед на изложените дотук съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик

не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

*По третия въпрос*

- 36 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.
- 37 Като начало следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика от националните юрисдикции се изисква при прилагане на вътрешното право да го тълкуват, доколкото е възможно, в светлината на текста и целите на съответната директива, за да постигнат предвидения от последната резултат и следователно да спазят член 288, трета алинея ДФЕС. Това задължение за съответстващо на директивите тълкуване на националното право всъщност е присъщо за системата на Договора за функционирането на Европейския съюз, доколкото дава възможност на националните юрисдикции в рамките на своята компетентност да осигурят пълната ефикасност на правото на Съюза, когато се произнасят по споровете, с които са сезирани (вж. по-специално Решение от 24 януари 2012 г. по дело Domínguez, C-282/10, все още непубликувано в Сборника, точка 24 и цитираната съдебна практика).
- 38 Що се отнася до възможността за позоваване спрямо държава членка на принципа на неутралитет на ДДС, най-напред следва да се отбележи, че този принцип е основен принцип на общия режим на ДДС, уреден по-специално с Директива 2006/112 (вж. в този смисъл по-конкретно Решение по дело Stadeco, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика).
- 39 На следващо място, както следва от точка 35 от настоящото решение, принципът на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент ДДС, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да



приспадне посочения ДДС, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

- 40 Според съдебната практика данъчнозадължено лице може, ако е необходимо, да се позове на принципа на неутралитет на ДДС срещу национална разпоредба или срещу прилагането на такава разпоредба, която не спазва този принцип (вж. в този смисъл Решение от 10 април 2008 г. по дело *Marks & Spencer*, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 34). При обстоятелства като очертаните в точка 35 от настоящото решение може да се прави позоваване на принципа на неутралитет на ДДС — конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112 и предвиждащ за съответната държава членка безусловно и достатъчно точно задължение — срещу разпоредба на националното право, която не спазва този принцип.
- 41 С оглед на предходното на третия въпрос следва да се отговори, че данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на ДДС, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения ДДС е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

### **По съдебните разноски**

- 42 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 (пети състав) реши:

- 1) Принципът на неутралитет на данъка върху добавената стойност, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 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 не допуска на основание на национална разпоредба за транспониране на посочения член данъчната администрация да откаже да възстанови на доставчика по освободена доставка неправилно фактурирания на неговия клиент данък върху добавената стойност, по съображение че този доставчик не е коригирал сгрешената фактура, при положение че**

**данъчната администрация с влязъл в сила акт е отказала правото на същия клиент да приспадне посочения данък върху добавената стойност, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.**

- 2) Данъчнозадължено лице може да се позове на принципа на неутралитет на данъка върху добавената стойност, така както е конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112, за да се противопостави на разпоредба на националното право, съгласно която за възстановяването на неправилно фактурирания данък върху добавената стойност е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че правото на приспадане на посочения данък върху добавената стойност е отказано с влязъл в сила акт, а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.**

Подписи