

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ _____

гр.Варна, 03.05.2011г.

Варненският административен съд - Първо отделение, VIII - състав, в открито съдебно заседание на деветнадесети април две хиляди и единадесета година в състав:

Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА

при секретаря **Марияна Димитрова**, като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № 4131 на Административен съд - Варна по описа за 2010 год., за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „Т” АД, с адрес на управление гр.Т ул. Н № , вх., ет., ап., представлявано от изпълнителния директор Г.Р.Т., против Ревизионен акт № 251001558/19.07.2010г. потвърден с Решение № 702/01.12.2010г. на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна, с който на дружеството са установени задължения по ЗДДС за данъчни периоди м.01.2010г. и м.02.2010г. общо в размер на 1268581,03лв. и лихви в размер на 45606,09лв.

В хода на произнасяне по същество 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 – „Т АД, ЕИК , с адрес на управление гр. Т ул. Н № 6, вх.А ет., ап., адрес за кореспонденция гр.София, ул. С№ , ет., представлявано от изпълнителния директор Г.Р.Т..

По данни от Търговския регистър, дружеството има предмет на дейност: *производство на електрическа и топлинна енергия, пренос и разпределение на топлинна енергия, строителна и ремонтна дейност в областта на електроенергетиката и топлоенергетиката, строителна и ремонтна дейност в областта на електропроизводството и топлопроизводството, инвестиционна дейност, придобиване и разпореждане с авторски права, права върху изобретения, търговски марки и промишлени образци, ноу - хау и други обекти на интелектуалната собственост, както и всякаква друга дейност, незабранена със закон или друг нормативен акт.*

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 „Т АД, с адрес на управление гр.Т, ул. Н № , вх., ет., ап., представлявано от изпълнителния директор Г.Р.Т., против Ревизионен акт № 251001558/19.07.2010г. потвърден с Решение № 702/01.12.2010г. на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна, с който на дружеството на основание чл.79, ал.3, вр.ал.6 от ЗДДС са установени задължения за ДДС за данъчни периоди м.01.2010г. и м.02.2010г. общо в размер на 1268581,03лв. и лихви в размер на 45606,09лв.

4. Необходимост от тълкуване на общностното право поставя спора относно основанията за установяване на задълженията по ЗДДС, а именно унищожаването на сграден фонд с цел изграждане на заместващ такъв със същото предназначение.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

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

През месец април 2010г. орган по приходите при ТД на НАП – гр.Варна е възложил ревизия на „ТАД относно задълженията за ДДС за периода 01.11.2009г. – 28.02.2010г. Ревизията е приключила с Ревизионен акт № 251001558/19.07.2010г., с който на дружеството на основание чл.79, ал.3, вр.ал.6 от ЗДДС са установени задължения за ДДС, както следва: за м.01.2010г. – главница 477472,94лв. и лихви в размер на 19069,34лв; за м.02.2010г. – главница 791108,09лв. и лихви в размер на 26536,75лв.

6. С решение на едноличния собственик на капитала на „Т” ЕАД, гр.Т от 04.08.2008г. е вписано увеличение на капитала на дружеството от 50000лв. на 17750000лв., посредством емитиране на нови 354 обикновени поименни налични акции с право на глас, всяка с номинал от 50000лв. Увеличението е извършено чрез апорт на недвижими имоти собственост на „Ф” АД, оценени общо на 17700000лв. В недвижимите имоти предмет на апорта са включени и следните имоти: сграда с идентификатор № 77195.341.26.5 със ЗП 3321,90кв.м. с предназначение сграда за енергопроизводство; сграда с идентификатор № 77195.341.26.9 със ЗП 122кв.м., едноетажна, с предназначение сграда за енергопроизводство и сграда с идентификатор № 77195.341.26.10 със ЗП 2039кв.м.,

едноетажна, с предназначение сграда за енергопроизводство. Апортираното имущество, в т.ч. и посочените сгради, е оценено по реда на чл.72 и чл.73 от Търговския закон със заключение на три вещи лица, на 14300000лв. Според заключението, пазарната стойност на процесните имоти е определена както следва: за сграда с идентификатор № 77195.341.26.5 – 3935550лв; за комин с Н 155м. с идентификатор № 77195.341.26.9 – 1620300лв. и за охладителна кула с идентификатор № 77195.341.26.10 – 3325700лв. Общата стойност на трите имота според оценката на вещите лица е 8881550лв. Апортираните активи са отчетени в увеличение на активите на „ТЕЦ ХАСКОВО” АД.

7. През месец януари и февруари 2010г., съгласно констативни протоколи № 1/18.01.2010г., № 2/20.01.2010г., №3/04.02.2010г., № 4/04.02.2010г. и № 5/26.02.2010г., е извършено разрушаване на част от апортираните имоти, както следва: **през м.01.2010г.** са разрушени *охладителна кула (мантел, носещи колони и фундамент до котла дъно на водосборен басейн); главен корпус – ниско тяло и Турбо фундамент до котла долен ръб на фундамент;* **през м.02.2010г.** са разрушени *главен корпус – високо тяло и ¼ от всички фундаменти за котли; стоманобетонен комин, разрушаване на фундамента на комина до котла 2 метра по котла терен и ¾ от всички фундаменти за котли до котла долен ръб на фундамент.*

Между страните не се спори, че разрушаването на посочените три сгради е извършено във връзка с извършването на строеж „Реконструкция и модернизация на Т поземлен имот с идентификатор № 77915.341.26 по КК на гр.Хо, съгласно Разрешение за строеж № 307/29.07.2009г. с възложител „Т” АД. В забележка към строителното разрешение, на основание чл.143, ал.1 от ЗУТ по съгласувания инвестиционен проект по част ПБЗ – разрушаване на сгради, съоръжения и прилежащи постройки и пробивно – взривни работи, е разрешено механично събаряне на главен корпус – ниска част, охладителна кула, Ацетилен 2 и фундаменти на котел между главен корпус и комин, и взривяване на комин и главен корпус високо тяло на посочения строеж. Разрушаването на сградите е възложено на „А” ЕООД съгласно договор от 11.11.2009г. На основание двустранно оформени констативни протоколи

№ 1/18.01.2010г. – разрушаване на охладителната кула, № 2/20.01.2010г. – за разрушаване на главен корпус – ниско тяло № 3/04.02.2010г. – за разрушаване на главен корпус – високо тяло,

№ 4/04.02.2010г. – за дотрошаване на място с багер чукове и от 26.02.2010г. – за разрушаване на стоманобетонен комин, „А” ЕООД е издало на „Тфактури № 266/18.01.2010г., № 267/22.01.2010г., № 270/04.02.2010г., № 271/04.02.2010г. и № 274/26.02.2010г., по които получателят е упражнил право на данъчен кредит са съответните периоди. Във връзка с предстоящото разрушаване на активите, през 2009г. „Т” АД е извършило обезценка на посочените активи, отчетена като загуба от дружеството във финансовия резултат за 2009г. Загубата от обезценката на активи е формирана като разлика между балансовата стойност на разрушените активи и отчетените през 2010г. приходи от продажба на отпадъчно желязо. През 2010г., когато е извършено разрушаването, дружеството е отписало активите със стойност 8627895,58лв.

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 приспадания данъчен кредит, поради което в периода, в който е извършено разрушаването на активите дружеството е следвало да начисли ДДС в размер на ползвания данъчен кредит. Органът по приходите се е позовал на разпоредбата на чл.10, ал.2 от ЗДДС, съгласно която от датата на вписване в търговския регистър, дружеството получател става правоприемник на всички права и задължения по ЗДДС във връзка с активите предмет на непаричната вноска, включително и на задължението за извършване на корекция по реда на чл.79 от ЗДДС при настъпване на някои от хипотезите, предвидени в закона.

9. Предвид установеното, органите по приходите са приели, че е налице основание за корекция по чл.79, ал.3, вр. ал.6, вр. чл.10, ал.2 от ЗДДС, а именно, че жалбоподателят е следвало да начисли ДДС в размер на ползвания от „Ф” АД данъчен кредит, при придобиване на имотите от Община – Х. Установено е, че за разрушените активи, „Ф” АД е ползвало данъчен кредит, както следва: за охладителната кула – 561732,87лв; за комина – 273679,46лв; за сградата за енергопроизводство - 657035,94лв., или общо ползван данъчен кредит за разрушените активи в размер на 1492448,27лв.

10. Дължимият в резултат на корекцията данъчен кредит е определен по формулата на чл.79, ал.6 от ЗДДС, в размер общо на 1268581,03лв., от които 477472,94лв. за м.01.2010г. и 791108,09лв. за м.02.2010г.

11. Недоволно от издадения ревизионен акт, дружеството го е обжалвало 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 дружеството след като разрушаването на сградите е извършено с цел да се построят заместващи такива, които ще се използват за извършване на облагаеми доставки – производство на електрическа и топлинна енергия, съгласно лиценз № Л – 297 – 01/04.03.2009г., то не следва да се извършва корекция.

12. С решение № 702/01.12.2010г. 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 унищожаване 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 унищожаване на дълготрайни активи с цел изграждане на нови такива обслужващи бъдещи облагаеми доставки. Според решаващият орган това е така, тъй като законодателят е предвидил възможност за ползване на данъчен кредит при закупуването на стоките, като е предоставил това право и на правоприемника, ако не е упражнено. Целта на ползването на данъчния кредит е обслужването на облагаемата дейност на регистрираното лице, водещо до извършване на облагаеми доставки и начисляване на ДДС. Правото на данъчния кредит е предоставено на лицето именно поради предстоящото извършване на облагаеми доставки.

Унищожаването на актива води до невъзможност да се извършват такива и съответно до задължението да се възстанови част от ползвания данъчен кредит по предвидения от закона специален ред. В подкрепа на този извод са тълкувани извършените от дружеството счетоводни записвания, а именно отчитането през 2009г. на загуба в резултат на извършената обезценка на разрушените активи и отписването им през 2010г. Във връзка с възражението на дружеството, че корекция не следва да се извършва, тъй като на мястото на разрушените активи ще се построят заместващи ги такива, решаващият орган е приел, че според представените с жалбата доказателства, разходът по разрушаване на активите е отчетен като разход за придобиване на новия актив и правото на данъчен кредит върху този разход е признат от ревизията. Според органа по приходите, при изграждане на новия актив обслужващ бъдещи облагаеми доставки, за дружеството ще възникват нови основания за упражняване на правото на данъчен кредит. Формираната нова стойност на актива е предмет на отделно третиране от гледна точка на ЗДДС. След като дружеството е унищожило или бракувало актива по причини, които не са посочени в хипотезите на чл.80 от ЗДДС, то задължението за корекция е налице по силата на правоприемството по чл.10, ал.2 от ЗДДС.

13. В жалбата си до съда, дружеството възражава, че при разрушаване на ДМА с цел изграждане на заместващи активи със същото предназначение като съборените и които нови активи ще се използват за доставки с право на данъчен кредит, ревизиращите органи не е следвало да прилагат разпоредбата на чл.79, ал.3 от ЗДДС. Застъпва становище, че за правилното разрешаване на спора е необходимо тълкуване на разпоредбата на чл.185 от Директива 2006/112, поради което прави искане за спиране на производството пред Административния съд и отпращане на 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 обозначаването 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. Съгласно чл.10 от ЗДДС:

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

–
–

3. извършване на непарична вноски в търговско дружество.

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

—
—”

19. 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 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 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.

(5) Корекцията по ал. 2 се извършва през последния данъчен период на годината, през която настъпват обстоятелствата по ал. 2.

(6) Независимо от ал. 1 и 3, за стоките или услугите, които са дълготрайни активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, лицето дължи данък в размер, определен по следната формула:

1. за недвижимите вещи:

$$ДД = ПДК \times \frac{1}{20} \times БГ, \text{ където}$$

ДД е дължимият данък;

ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;

БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 1 или 3, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 20-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително;

2. за всички останали стоки или услуги:

$$ДД = ПДК \times \frac{1}{5} \times БГ, \text{ където}$$

ДД е дължимият данък;

ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;

БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 1 или 3, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 5-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително.

20. 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.

(3) В случаите на корекции по чл. 79, ал. 10 лицето дължи пълния размер на ползвания данъчен кредит независимо от срока по ал. 1, т. 3.

21. Приложими към казуса са и някои разпоредби от Търговския закон относно увеличаване капитала на търговските дружества с непарични вноски.

22. Съгласно разпоредбата на чл.72 от ТЗ:

„ (1) Ако някой съдружник, съответно акционер, прави непарична вноска, дружественият договор, съответно уставът, трябва да съдържа името на вносителя, пълно описание на непаричната вноска, паричната ѝ оценка и основанието на правата му.

(2) Вноската в дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции се оценява от 3 независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Заключението на вещите лица трябва да съдържа пълно описание на непаричната вноска, метода на оценка, получената оценка и нейното съответствие на размера на дела от капитала или на броя, номиналната и емисионната стойност на акциите, записани от вносителя. Заключението се представя в търговския регистър със заявлението за вписване.

(3) Оценката в дружествения договор, съответно в устава, не може да бъде по-висока от дадената от вещите лица.

(4) Ако вносителят не е съгласен с оценката, може да участва в дружеството с парична вноска или да откаже да участва в дружеството.

(5) Вноската не може да има за предмет бъдещ труд или услуги.

23. Внасянето на непаричните вноски е уредено в чл.73 от ТЗ, според който:

„ (1) Вноската на право за учредяването или за прехвърлянето на която се изисква нотариална форма, се извършва с дружествения договор. При вноската в акционерно дружество към устава се прилага писмено съгласие на вносителя с описание на вноската и нотариална заверка на подписа му.

(2) Вноската на други права се извършва в предписаната от закона форма за тяхното учредяване или прехвърляне.

(3) Вноската на вземане се извършва с дружествения договор, съответно с устава, като вносителят прилага доказателства, че е съобщил на длъжника за прехвърлянето на вземането. Изискването за съобщение не се прилага, когато вземането е срещу самото дружество.

(4) Правото върху вноската се придобива от момента на възникване на дружеството.

(5) Когато вноската има за предмет вещно право върху недвижима вещь, съответният орган на дружеството след възникването му представя в службата по вписванията за вписване нотариално заверено извлечение от дружествения договор, а когато е необходимо, и отделно съгласието на вносителя. Органът представя нотариално заверено извлечение от устава и съгласието на вносителя. При вписването съдията по вписванията проверява правата на вносителя.

Б. ОБЩНОСТНО ПРАВО

24. 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“:

25. 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“.

26. 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.”

27. Съгласно чл.186:

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

V. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.

28. 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:

29. Дружеството – жалбоподател, чрез процесуалния си представител адвокат М.Д. заема становище за необходимостта от тълкуване на общностното право, конкретно на разпоредбата на чл.185, пар.2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006г., като счита за необходимо да бъде зададен следния въпрос: „Следва ли чл.185, §2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г. относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува по начин, че изключва възможността за коригиране на приспаднат данъчен кредит в случай на събаряне на сграден фонд, извършено единствено с цел създаване на нов, модернизирани и заместващ сграден фонд със същото предназначение, като това на съборения, и който сграден фонд ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит?“

30. Съдът, от своя страна е приел, че за разрешаване на спора между страните следва да бъдат зададени още четири въпроса, формулирани в съдебно заседание проведено на 05.04.2011г., като е предоставил възможност на страните да се запознаят с тях и да изразят становище.

31. В съдебно заседание проведено на 19.04.2011г. процесуалният представител на жалбоподателя поддържа искането си за отправяне на преюдициално запитване с формулирания от него въпрос, а относно въпросите формулирани от съда, заявява, че не се противопоставя, но предлага друга поредност, относно вторият въпрос счита, че е неотносим, съответно предлага вариант за редакцията му, а относно четвъртият въпрос застъпва становище, че същият има смисъл, само ако отговорът по поставения от съда първи въпрос е отрицателен.

32. Ответникът – Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, чрез процесуалния си представител старши юрисконсулт Елена Великова, в първоначално представено писмено становище 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, минималният стандарт на чл.185, §2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета е въведен с разпоредбата на чл.80, ал.2, т.1 и т.2 от ЗДДС, като конкретния случай не попада в изброените хипотези, за които не се извършват корекции. Във връзка с въпросите формулирани от съда, не се противопоставя да бъдат зададени, но поддържа становището си, че не е налице противоречие между ЗДДС и Директивата, като изключенията по чл.80, ал.2 от ЗДДС са изцяло съобразени с нея и не се налага тълкуване.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

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

34. 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 на мястото на разрушените активи, за които органите по приходите са начислили ДДС, ще бъдат изградени нови, модернизирани и заместващи ги активи, които ще участват в извършването на облагаеми доставки.

35. Настоящият съдебен състав не се натъкна на практика на националните съдилища по сходни казуси. Подобен казус е коментиран в писмо на изпълнителния директор на НАП № 91 – 00 – 261/04.09.2007г. относно данъчното третиране на доставки, свързани със земя и сгради, и вещни права върху тях по Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007г. В писмото е застъпено становището, че в случай, че сграда, за която е ползван данъчен кредит, бъде разрушена, то относно евентуалното извършване на корекция на ползвания във връзка със същата данъчен кредит на основание чл. 79 ЗДДС следва да се има предвид, че извършването на корекции ще зависи от причините за разрушаването и последващото използване на заместващия сградата актив, тоест евентуалната нова сграда или земята. В случай че разрушаването на сграда е направено с цел създаване на нов актив, който ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит, то корекции не следва да се извършват.

36. Писмото е издадено на основание чл.10, ал.1, т.10 от Закона за Националната агенция по приходите, в изпълнение на правомощията на изпълнителния директор на НАП да организира разясняване на данъчното и осигурителното законодателство в рамките на функциите и правомощията на агенцията чрез издаване на брошура, бюлетин или по друг подходящ начин.

37. 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.

38. 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.

39. 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 приспадания 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.

40. За разлика от Директивата, разпоредбите на чл.79, ал.3 и чл.80, ал.2 от ЗДДС не правят разграничение между понятията „унищожаване” и „погиване” на вещи. Принципно

унищожаването се възприема като съзнателна интервенция върху вещта имаща за последица нейното разрушаване, докато погиването, въпреки, че има същите последици, се свързва с настъпването на обстоятелства, които стоят извън контрола на отговорния за съхранението на вещта субект. В този смисъл, изключението по чл.80, ал.2, т.1 от ЗДДС изискващо унищожаването да е настъпило от непреодолима сила, смислово се отнася по – близо до погиването на вещта, а не към унищожаването ѝ изобщо. Ето защо е необходимо да се изясни вложеният в чл.185, §2 от Директивата смисъл на понятието „унищожаване на имущество” и дали за целите на корекцията на приспаданията при придобиването на имуществото данък са от значение мотивите за унищожаването, съответно условията при които то е настъпило.

41. В зависимост от отговора на първия въпрос, от значение е да се установи дали хипотеза като процесната – разрушаване на стопански активи единствено с цел да се създадат нови, модернизирани такива, попада в приложното поле на чл.185, §1 от Директивата, т.е. дали следва да се тълкува като „промяна на факторите определящи сумата на приспадане”, с което условие на пръв поглед Директивата свързва възникването на задължението за извършването на корекция. До колкото в конкретния казус се касае за хипотеза, в която разрушаването на активите е извършено единствено с цел създаването на нови, модернизирани активи, съдът възприема предложената от процесуалния представител на жалбоподателя редакция, поради което въпросът следва да бъде формулиран съобразно направеното в съдебно заседание уточнение.

42. По начинът, по който е формулиран текста на чл.185, §2 от Директивата, едно от възможните му тълкувания е в смисъл, че режимът на извършване на корекции на начисления данък не се прилага в случай на унищожаване на вещи. По – надолу в Директивата е посочено, че по някои сделки, по които не е извършено плащане или е извършено частично плащане, или в случай на кражба, държавите могат да изискват извършването на корекция. Хипотезата на кражба е ясна и е неотнормирана към настоящия казус. Интерес за спора представляват първите две хипотези – на цялостно неплащане или на частично плащане, като в случая е от значение да се установи, дали тези хипотези за целите на корекцията включат в себе си и унищожаването на имущество, което не е изцяло заплатено, въпреки, че „унищожаването” е изведено като отделно основание, за което според Директивата не се извършват корекции. Ето защо, в светлината на конкретния казус и съобразно изложеното по – горе, е необходимо да се установи дали разпоредбата на чл.185, §2 от ДР на Директива 2006/112 допуска държавите – членки да предвиждат извършването на корекции при унищожаване на имущество само в случаите, в които при придобиването му не е извършвано плащане или е извършвано частично плащане. В зависимост от отговора по този въпрос е необходимо да се установи, дали Директивата допуска национална правна уредба, която изисква извършването на корекция на ползания данъчен кредит в случаите на унищожаване на имущество, при придобиването на което е извършено цялостно плащане на основата и на начисления данък и която поставя неизвършването на корекция в зависимост от условие различно от извършването на плащане.

43. В зависимост от тълкуването на понятието „унищожаване на имущество” и изясняването на условията, при които за него е допустимо извършването на корекция на ползания данъчен кредит, ако се приеме, че плащането – цялостно или частично са напълно самостоятелни хипотези, които се прилагат независимо от хипотезата на унищожаването на имуществото, и в зависимост от тълкуването на понятието „унищожаване на имущество” от

гледна точка на „факторите определящи сумата за приспадане”, следва да бъде отправен и формулирания от жалбоподателя въпрос, а именно, следва ли чл.185, §2 от Директива 2006/112 да се тълкува по начин, че изключва възможността за коригиране на приспаднат данъчен кредит в случай на събаряне на сграден фонд, извършено единствено с цел създаване на нов, модернизирани и заместващ сграден фонд със същото предназначение, като това на съборения и който сграден фонд ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит.

44. Целта на повдигнатите по – горе въпроси е да се установи дали Директивата допуска извършването на корекции за случаите посочени в чл.185, §2 от нея и при какви условия, в случаите на унищожаване на активи допуска ли се извършването на корекции на упражненото право на данъчен кредит и допустимо ли е неизвършването на корекция да бъде обусловено единствено от съдването на условия, които стоят извън контрола на отговорния за съхранението на вещите субект – като непреодолима сила например. 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, VIII – ми състав,

О П Р Е Д Е Л И:

ОТМЕНЯ определението, с което е даден ход по съществото на делото.

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. Как следва да се тълкува понятието „унищожаване на имущество” по смисъла на чл.185, §2 от Директива 2006/112 и за целите на корекцията на приспаднатия при придобиването на имуществото данък, от значение ли са мотивите за унищожаването и/или условията при които то е настъпило?

2. Следва ли надлежно доказаното разрушаване на стопански активи единствено с цел изграждане на нови, модернизирани такива със същото предназначение, да се тълкува като „промяна на факторите определящи сумата за приспадане” по смисъла на чл.185, §1 от Директива 2006/112?

3. Следва ли чл.185, §2 от Директива 2006/112 да се тълкува по начин, че допуска държавите – членки да предвиждат извършването на корекции при унищожаване на имущество само в случаите, в които при придобиването му не е извършвано плащане или е извършено частично плащане?

4. Следва ли разпоредбата на чл.185, §1 и §2 от Директива 2006/112 да се тълкува по начин, че не допуска национална правна уредба като тази по чл.79, ал.3 от ЗДДС и чл.80, ал.2, т.1 от ЗДДС, която предвижда извършването на корекция на ползвания данъчен кредит в случаите на унищожаване на имущество при придобиването на което е извършено цялостно плащане на основата и на начисления данък и която поставя неизвършването на корекции на данъчния кредит в зависимост от условие, различно от извършването на плащане?

5. Следва ли чл.185, §2 от Директива 2006/112 да се тълкува по начин, че изключва

възможността за коригиране на приспаднат данъчен кредит в случай на събаряне на сграден фонд, извършено единствено с цел създаване на нов, модернизирани и заместващ сграден фонд със същото предназначение като това на съборения и който сграден фонд ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит?

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 (трети състав)

18 октомври 2012 година (*1)

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

По дело С-234/11

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

„ТЕЦ Хасково“ АД

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

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

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

като има предвид становищата, представени:

— за „ТЕЦ Хасково“ АД, от адв. М. Димитров,

— за директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-н Св. Аврамов,

— за българското правителство, от г-н Юл. Атанасов и г-н Цв. Иванов, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа С. Soulay и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 185 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата“).

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

Право на Съюза

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

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

⁴Съгласно член 168 от Директивата:

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

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

[...]“.

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

⁶Текстът на член 185 от Директивата гласи:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на 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“.

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

Българско право

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

⁹Съгласно член 5 от ЗДДС:

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

¹⁰Съгласно член 6, алинея 1 от ЗДДС:

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

¹¹Съгласно член 10 от ЗДДС:

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

[...]

3. извършване на непарична вноска в търговско дружество.

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

[...]“.

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

„[...]

(3)Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за 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 [...] се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция [...] за този данъчен период.

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

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

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

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

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

¹⁸На 29 юли 2009 г., „ТЕЦ Хасково“ получава разрешение за извършване на строеж в рамките на проект за модернизация на топлоелектрическата централа на Хасково, който предполага разрушаване на част от имотите, внесени от „Финанс инженеринг“ в капитала на това дружество, а именно охладителна кула, комин и производствена сграда. Разрушаването, което се осъществява между 1 януари и 28 февруари 2010 г., е осъществено от друго дружество. Отпадъчното желязо от разрушаването е препродадено, като сделката е обложена с ДДС.

¹⁹През април 2010 г. на „ТЕЦ Хасково“ е направена данъчна ревизия за периода от 1 ноември 2009 г. до 28 февруари 2010 г. Във връзка с това се установява, че преди внасянето им в капитала на „ТЕЦ Хасково“ разглежданите имоти са били закупени от „Финанс инженеринг“, което вече е приспаднало данъчния кредит във връзка с осъществяването на тази покупка.

²⁰С оглед на тези обстоятелства, и по-специално предвид това, че част от разглежданите в главното производство сгради са били разрушени, органът по приходите към териториалната дирекция на Националната агенция за приходите в гр. Варна приема, че са налице условията за извършване на корекция на приспаднатия ДДС във връзка с вече платения от „Финанс инженеринг“ данък.

²¹С ревизионен акт от 19 юли 2010 г. органът по приходите приема, че „ТЕЦ Хасково“, в качеството му на приобретател на правата и задълженията на „Финанс инженеринг“, дължи сумата 1268581 лева в резултат от корекцията на приспаднатия от „Финанс инженеринг“ данъчен кредит, както и лихви върху тази сума в размер на 45606 лева.

²²„ТЕЦ Хасково“ обжалва по административен ред ревизионния акт с твърдението, че не следвало да се прави корекция, тъй като разрушаването на съответните сгради имало за цел те да бъдат заменени с нови сгради, които да служат за осъществяване на облагаеми доставки. На 1 декември 2010 г. директорът отхвърля жалбата.

²³„ТЕЦ Хасково“ подава жалба и до Административен съд гр. Варна срещу посоченото решение.

²⁴Тази юрисдикция посочва, че националното законодателство въвежда разграничение между съзнателното унищожаване на вещи и погиването им поради външна причина, като само във втория случай не се извършва корекция по отношение на данъчнозадълженото лице. При тези обстоятелства юрисдикцията решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„¹Как следва да се тълкува понятието „унищожаване на имущество“ по смисъла на чл. 185, § 2 от Директива[та][...] и за целите на корекцията на приспаднатия при придобиването на имуществото данък, от значение ли са мотивите за унищожаването и/или условията, при които то е настъпило?

- 2) Следва ли надлежно доказаното разрушаване на стопански активи единствено с цел изграждане на нови, модернизирани такива със същото предназначение, да се тълкува като „промяна на факторите, определящи сумата за приспадане“ по смисъла на чл. 185, § 1 от Директива[та][...]?
- 3) Следва ли чл. 185, § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че допуска държавите членки да предвиждат извършването на корекции при унищожаване на имущество само в случаите, в които при придобиването му не е извършвано плащане или е извършено частично плащане?
- 4) Следва ли разпоредбата на чл. 185, § 1 и § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че не допуска национална правна уредба като тази по чл. 79, ал. 3 от ЗДДС и чл. 80, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, която предвижда извършването на корекция на ползвания данъчен кредит в случаите на унищожаване на имущество, при придобиването на което е извършено цялостно плащане на основата и на начисления данък и която поставя неизвършването на корекции на данъчния кредит в зависимост от условие, различно от извършването на плащане?
- 5) Следва ли чл. 185, § 2 от Директива[та][...] да се тълкува по начин, че изключва възможността за коригиране на приспаднат данъчен кредит в случай на събаряне на сграден фонд, извършено единствено с цел създаване на нов, модернизирани и заместващ сграден фонд със същото предназначение като това на съборения и който сграден фонд ще служи за извършване на доставки с право на данъчен кредит?“.

По преюдициалните въпроси

По втория въпрос

- ²⁵ Със своя втори въпрос, на който следва да се отговори най-напред, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 185, параграф 1 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на ДДС във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС и която поради това създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.
- ²⁶ За да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се посочи, че членове 184—186 от Директивата определят приложимия режим към евентуалното възникване на правото на данъчната администрация да изисква корекция от данъчнозадълженото лице, включително по отношение на корекцията на отнасящите се до дълготрайни активи данъчни кредити.
- ²⁷ Трябва да се припомни освен това, че установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно цели да гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест върху всички икономически дейности,

независимо от техните цели или резултати, при условие че съответните дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 март 2012 г. по дело Клуб, С-153/11, точка 35 и цитираната съдебна практика).

²⁸От член 168 от Директивата следва, че доколкото данъчнозадълженото лице, което в това си качество придобива стока, използва тази стока за нуждите на своите облагаеми дейности, то има право да приспадне дължимия за тази стока или платен ДДС. Това право на приспадане възниква в момента, в който подлежащият на приспадане данък стане изискуем, или в момента на доставяне на стоките (вж. Решение по дело Клуб, посочено по-горе, точка 36 и цитираната съдебна практика).

²⁹Що се отнася до евентуалното въздействие върху посоченото приспадане на настъпили след него обстоятелства, то от съдебната практика следва, че използването или намерението за използване на стоките или услугите определя обхвата на първоначалното приспадане, на което има право данъчнозадълженото лице, както и обхвата на евентуалните корекции в последващите периоди, които следва да се извършат при условията на членове 185—187 от Директивата (вж. в този смисъл Решение от 15 декември 2005 г. по дело *Centralan Property*, [С-63/04, Recueil, стр. I-11087](#), точка 54 и цитираната съдебна практика).

³⁰Всъщност предвиденият от тези разпоредби на Директивата механизъм за корекции е неразделна част от установения от нея режим на приспадане на ДДС.

³¹В това отношение трябва да се подчертае, че предвидените в Директивата правила в областта на корекцията целят да увеличат точността на приспаданията така, че да се осигури неутралитетът на ДДС по начин, по който осъществените на предходния етап операции да продължат да предоставят право на приспадане само доколкото служат за получаването на обложени с такъв данък доставки. По този начин чрез посочените правила Директивата има за цел да създаде тясна и пряка връзка между правото на приспадане на платения ДДС и използването на съответните стоки или услуги за облагаеми впоследствие операции (вж. Решение по дело *Centralan Property*, посочено по-горе, точка 57).

³²Що се отнася до възникването на евентуално задължение за корекция на приспадането на ДДС във връзка с платения вече данък, то член 185, параграф 1 от Директивата установява принципа, съгласно който подобна корекция трябва да бъде осъществена по-специално когато промяната на факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, са настъпили след изготвяне на справка-декларацията по ДДС.

³³При тези условия се поставя въпросът дали при случай като този в главното производство — при който разрушаването на недвижимите имоти е осъществено в рамките на модернизиранието на термична централа с оглед на продължаване на икономически дейности, които имат за предмет

производството на енергия — следва да се установи съществуването на подобни промени по смисъла на член 185, параграф 1 от Директивата, и ако се установи — дали поради това е приложим самият принцип на механизма за корекции.

³⁴В това отношение в случай като този в главното производство заместването на остарели конструкции с по-модерни сгради със същата функция, и следователно използването на последните за облагаеми впоследствие доставки, не прекъсва изобщо пряката връзка, която съществува между първоначалното придобиване на съответните сгради, от една страна, и от друга страна, икономическите дейности, осъществени впоследствие от данъчнозадълженото лице. По този начин придобиването на разглежданите имоти, а след това и разрушаването им с оглед на тяхното модернизиране, могат да се разглеждат като последователност от свързани помежду си доставки, имащи за предмет осъществяването на облагаеми доставки на същото основание, каквото е покупката на нови недвижими имоти и тяхното пряко използване.

³⁵Това тълкуване е валидно на още по-голямо основание при обстоятелства, при които придобитите сгради са били разрушени само частично, нови сгради са били изградени на същите, преди това придобити площи и някои отпадъци от разрушаването на старите сгради са били препродадени, като тези продажби са довели до облагаеми впоследствие доставки.

³⁶При тези условия на втория въпрос следва да се отговори, че член 185, параграф 1 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение не представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на ДДС във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по ДДС и която поради това не създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.

³⁷На останалите поставени въпроси не следва да се отговаря предвид отговора на втория въпрос, който изключва възможността за промяна на относимите към ДДС фактори при обстоятелства като тези в главното производство.

По съдебните разноски

³⁸С 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 (трети състав) реши:

Член 185, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че разрушаване, като разглежданото в главното производство, на множество сгради за производство на енергия и тяхното заместване с по-модерни сгради със същото предназначение не представляват промяна на факторите, които се вземат предвид при определянето на подлежащия на приспадане размер на данъка върху добавената стойност във връзка с платения вече данък, която е настъпила след изготвяне на справка-декларацията по данък върху добавената стойност и която поради това не създава задължение за извършване на корекция на това приспадане.

Подписи