

# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ \_\_\_\_\_

гр.Варна, 24.02.2011г.

**Варненският административен съд** - Първо отделение, VIII - състав, в съдебно заседание на двадесет и втори февруари две хиляди и единадесета година в състав:

**Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА**

при секретаря **Марияна Димитрова**, в присъствието на прокурора **Светослав Андонов**, като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № 3477 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 „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, ЕИК \*\*\*\*\*, с адрес на управление гр.Добрич, бул. Трети март № 47, представлявано от управителя Г.К.К., против Ревизионен акт № 1001851/28.06.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, в частта потвърдена с Решение № 642/26.08.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна при ЦУ на НАП, с която на дружеството в резултат на отказано на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС право на данъчен кредит, са установени задължения за ДДС, както и са му установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО.

В хода на произнасяне по същество, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на една част от съдебния спор, предмет на съдебното производство – законосъобразността на задълженията за ДДС, 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** – „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, ЕИК \*\*\*\*\*, с адрес на управление гр.Добрич, бул. Трети март № 47, представлявано от управителя Г.К.К..

**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 „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, против Ревизионен акт

№ 1001851/28.06.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, в частта потвърдена с Решение № 642/26.08.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите (ЦУ на НАП), с която: **1/** на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, са му установени задължения за ДДС по периоди и в размери, както следва: м.10.2008г. – 361,58лв. и лихви 71,27лв; м. 11.2008г. – 361,58лв. и лихви 66,52лв; м.12.2008г. – 357,36лв. и лихви 60,98лв; м.01.2009г. – 357,38лв. и лихви 56,49лв; м.02.2009г. – 331,80лв. и лихви в размер на 48,91лв; м.03.2009г. – 340,40лв. и лихви 46,22лв; м.04.2009г. – 349,25лв. и лихви 43,65лв; м.05.2009г. – 659,07лв. и лихви 75,39лв; м.06.2009г. – 361,48лв. и лихви 37,64лв; м.07.2009г. – 358,69лв. и лихви 33,65лв; м.10.2009г. – 2858,29лв. и лихви 184,75лв; м.11.8091,25лв. и лихви 451,64лв; **2/** са му установени задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2008г. в размер на 719,92лв. и лихви в размер на 101,53лв.

**4.** Необходимост от тълкуване на общностното право поставя спора относно установените задължения по ЗДДС, в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури издадени от „Роял Инвест” ЕООД – по договор за наем на автомобил марка Мерцедес, модел GL 4.6 LV 8 и „Интерлийз Ауто” ЕАД – по договор за финансов лизинг на автомобил Toyota Land Cruiser 120, по съображения, че през периодите, през които е упражнено правото на данъчен кредит, от страна на дружеството не е доказано автомобилите да са използвани за икономическата му дейност.

## **III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА**

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

През месец декември 2009г. орган по приходите при ТД на НАП – гр.Добрич е възложил ревизия на „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД относно: задълженията за корпоративен данък за периода 01.01.2008г. – 31.12.2008г. и задълженията за ДДС, за периода 01.07.2008г. – 31.10.2009г. Ревизията е приключила с Ревизионен акт № 1001851/28.06.2010г., с който на дружеството в резултат на непризнато право на данъчен кредит, са установени задължения за ДДС за внасяне за данъчни периоди м.октомври 2008г. – м.юли 2009г. включително и за м.октомври и м.ноември 2009г., както и задължения за корпоративен данък за 2008г.

По данни от Търговския регистър, дружеството има предмет на дейност: *търговия с енергийни компоненти, течни и твърди горива, изграждане и експлоатация на електронни съоръжения, жилищни и стопански сгради, предприемачество и търговия с недвижими имоти, препарати за растителна защита, селскостопански торове, производство, преработка и продажба на селскостопански продукти, транспортна дейност, проектантска дейност.*

**6.** В хода на ревизията е установено, че на 01.10.2008г. „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД, е сключило с „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД договор за отдаване под наем на автомобил „Мерцедес GL 4.6 L V8, при наемна цена на автомобила 140лв. на ден без ДДС, която цена включва неограничен пробег, застраховка „Гражданска отговорност”, „Застраховка на превозното средство срещу всички рискове”, винетна такса. Уговореният срок на договора е от 01 октомври 2008г. – 01 март 2009г., като според т.2.3. от приложение № 1 към договора, при неспазване на срока за връщане на автомобила от наемателя, той се задължава да уведоми наемодателя най – късно 5 часа преди изтичане на договора. В този случай наемателят може да продължи да ползва автомобила, при положение, че същия няма резервация. За всеки допълнителен ден наемателят заплаща наема уговорен с договора. Въз основа на така сключения договор за наем, жалбоподателят е получил от доставчика си „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД следните данъчни фактури: № № 1023/03.10.2008г., 1032/03.11.2008г., 1058/03.12.2008г., 1047/03.12.2009г., 1100/02.02.2009г., 1126/02.03.2009г., 1161/02.04.2009г., 90/07.05.2009г., 1205/02.06.2009г. и 1226/02.07.2009г.

**7.** На 21.10.2009г., жалбоподателят „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД сключил с „ИНТЕРЛИЙЗ АУТО” ЕАД, клон Варна, договор № 2016090/A\_ auto/21.10.2009, за финансов лизинг на автомобил Toyota Land Cruiser 120, със срок на договора 48 месеца. Въз основа на така сключения договор, жалбоподателят е получил фактури № № 20083000/26.10.2009г., 20083001/26.10.2009г. и 20083628/30.10.2009г.

**8.** По всички посочени по – горе фактури издадени от „РОЯЛ ИНВЕСТ” ЕООД и „ИНТЕРЛИЙЗ АУТО” ЕАД, жалбоподателят е упражнил правото да приспадне отразения в тях данък, в данъчния период, в който е получена съответната фактура.

**9.** В хода на ревизията, при преценката за законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит, ревизиращите са изискали от дружеството доказателства за използването на автомобилите в икономическата му дейност. Тъй като не били представени пътни листи и в счетоводството на дружеството не са отразени разходи за гориво, органите по приходите са приели, че в периодите, в които е упражнен данъчния кредит, автомобилите не са използвани за извършването на облагаеми доставки и за целите на икономическата дейност на дружеството, поради което е налице ограничението на правото на данъчен кредит предвидено в чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 от ЗДДС.

**10.** В резултат на отказаното право на данъчен кредит по горепосочените фактури, на дружеството са установени задължения за ДДС по периоди и в размери, както следва: м.10.2008г. – 361,58лв. и лихви 71,27лв; м. 11.2008г. – 361,58лв. и лихви 66,52лв; м.12.2008г. – 357,36лв. и лихви 60,98лв; м.01.2009г. – 357,38лв. и лихви 56,49лв; м.02.2009г. – 331,80лв. и лихви в размер на 48,91лв; м.03.2009г. – 340,40лв. и лихви 46,22лв; м.04.2009г. – 349,25лв. и лихви 43,65лв; м.05.2009г. – 659,07лв. и лихви 75,39лв; м.06.2009г. – 361,48лв. и лихви 37,64лв; м.07.2009г. – 358,69лв. и лихви 33,65лв; м.10.2009г. – 2858,29лв. и лихви 184,75лв; м.11.8091,25лв. и лихви 451,64лв.

**11.** „ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ” ООД е обжалвало ревизионния акт по административен ред, пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, който е отхвърлил жалбата по съображения идентични с изложените в акта.

12. В жалбата си до съда, дружеството възразява, че неправилно му е отказано правото на данъчен кредит по фактурите издадени от „Роял Инвест” ЕООД и „Интерлийз Ауто” ЕАД, по съображения, че следва да се приложи разпоредбата на чл.70, ал.3, т.2 от ЗДДС, тъй като автомобилите са използвани за транспортиране на управителя на дружеството от местоживеенето му до месторабота. По отношение на констатацията в ревизионния акт, че в счетоводството не са отразени разходи за гориво, жалбоподателят изтъква, че горивото е било за сметка на управителя, поради което не са съставяни разходооправдателни документи и такива не са осчетоводявани в счетоводството на дружеството.

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

##### **A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО.**

13. 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 обозначаващото им последователност, са следните:

14. 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”;*

15. 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.”*

16. Доставките с право на данъчен кредит са посочени в чл.69 от ЗДДС, като разпоредбата на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС, гласи:

*„Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:*

*1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;”*

17. Ограниченията на правото на данъчен кредит са регламентирани в разпоредбата на чл.70 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл.70, ал.1, т. 2 от ЗДДС:

*„Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:*

*2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето”;*

18. Разпоредбата на чл.69 от ЗДДС е цитирана по – горе, а разпоредбата на чл.74 от ЗДДС е неотнормирана към настоящия казус.

19. Изключенията за ограниченията по чл.70, ал.1 са предвидени в разпоредбата на чл.70, ал.3 от ЗДДС, според която:

*„Алинея 1, т. 2 не се прилага за:*

1. специалното, работното, униформното и представителното облекло, предоставяно безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност;

2. транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя за целите на икономическата му дейност;

3. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя непрекъснато за срок не по-кратък от три години;

4. стоките или услугите, използвани при безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрение на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;

5. безвъзмездното предоставяне на стоки или услуги с незначителна стойност с рекламна цел и предоставяне на мостри;

6. храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от Кодекса на труда;

7. транспорта и нощувките на командировани от лицето лица;

8. стоките или услугите, използвани във връзка с осъществяване на гаранционното обслужване по чл. 129”.

**20.** 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:

„ (1) Регистрирано лице, което изцяло или частично е приспадало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит.

(2) Регистрирано лице, което изцяло е приспадало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без право на данъчен кредит, дължи данък, определен по реда на ал. 7.

-

(7) В случаите по ал. 2 лицето дължи данък, определен по следната формула:

1. за недвижимите вещи:

$$\text{ДД} = \text{ПДК} \times \frac{1}{20} \times \text{БГ}(1 - \text{К}), \text{ където:}$$

ДД е дължимият данък;

*ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;*

*БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 2, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 20-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително;*

*К - коефициентът по чл. 73, изчислен на базата на оборотите за годината, през която са възникнали обстоятелствата по ал. 2;*

*2. за всички останали стоки или услуги:*

$$\text{ДД} = \text{ПДК} \times \frac{1}{5} \times \text{БГ}(1 - \text{К}), \text{ където:}$$

*ДД е дължимият данък;*

*ПДК - размерът на ползвания данъчен кредит;*

*БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелствата по ал. 2, включително годината на настъпване на обстоятелствата, до изтичане на 5-годишния срок, считано от годината на упражняване правото на данъчен кредит включително;*

*К - коефициентът по чл. 73, изчислен на базата на оборотите за годината, през която са възникнали обстоятелствата по ал. 2”.*

## **Б. ОБЩНОСТНО ПРАВО**

**21.** Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и по - конкретно:

**22.** Съгласно разпоредбата на чл.168, б „а” от Директива 2006/112:

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

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

**23.** Съгласно разпоредбата на чл.176 от Директива 2006/112:

*„Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.*

*До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа, алинея държавите-членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите-членки, които са се присъединили след тази дата - към датата на тяхното присъединяване”.*

**24.** Съгласно разпоредбата на член 173, пар.1 от Директива 2006/112:

*„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само*

такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице”.

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

**25.** Настоящият съдебен състав на Административен съд – гр.Варна, във връзка с разрешаването на спора извърши проучване на практиката на СЕО /СЕС/, при което се натъкна на следните съдебни решения по сходни казуси: *Решение от 05 октомври 1999г. постановено по дело C – 305/97; Решение от 23 април 2009г. постановено по дело C – 74/08; Решение от 14 юли 2005г. постановено по дело C – 434/03; Решение от 30 март 2006г. постановено по дело C – 184/04; Решение от 15 април 2010г. постановено по съединени дела C – 538/08 и C – 33/09; Решение от 30 септември 2010г. постановено по дело C – 395/09;*

Цитираните решения тълкуват разпоредбите чл.11, пар. 4 от старата Втора директива и на чл.17, параграфи 2 и 6 и чл. 20 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите – членки относно данъците върху оборота, конкретно ограниченията на правото на приспадане на начисления данък, които Държавите – членки имат възможност да прилагат, докато разходите, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане не бъдат определени от Съвета по предложение на Комисията – чл.17, пар.6 от Шеста директива, съответна на сега действащата разпоредба на чл.176 от Директива 2006/112.

**26.** С Решение от 5.10.1999г. по дело *Royscot и др., C – 305/97*, Съдът приема, че чл.17, пар.6 от Шеста директива изисква изключенията, които държавите – членки могат да запазят в сила в съответствие с тази разпоредба, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива, която предхожда Шеста.

**27.** С Решение на Съда от 30.09.2010г. по дело *C – 395/09 - Oasis East* – т.21 и Решение на Съда от 15.04.2010г. по съединени дела *C – 538/08 и C – 33/09 - X Holding BV и Oracle Nederland BV*, се потвърждава практиката на Съда относно обхвата на дерогационния режим предвиден в чл.17, пар.6 от Шеста директива, за това, че цитираната разпоредба изисква изключенията, които държавите – членки могат да запазят в сила, да са законосъобразни от гледна точка на Втора директива 67/288/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година.

**28.** С Решение на Съда от 15.04.2010г. по съединени дела *C – 538/08 и C – 33/09* е прието, че с чл.11, пар.1 от Втора директива се установява правото на приспадане, като същевременно в чл.11, пар.4 е предвидено, че държавите – членки могат да изключат от режима на приспадане някои стоки и услуги, и по – конкретно тези, които могат изцяло или отчасти да бъдат използвани за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал. Тоест, ограниченията на правото на приспадане следва да се отнасят до конкретни категории разходи, определени според естеството на стоката или услугата, а не според нейното отредено предназначение.

**29.** С Решение от 30.09.2010г. по дело *C – 395/2009*, е прието, че държавите – членки нямат право да запазят в сила изключения от правото на приспадане на ДДС, които се прилагат по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиването на стоки и получаването на услуги.

**30.** С Решение на съда по делото *Royscot, C – 305/97*, е прието, че разпоредбата на чл.11, пар.1 от Втора директива, не предоставя на държавите членки неограничена дискреционна власт да изключат всички или почти всички стоки и услуги от правото на приспадане и по този начин да обезсмислят режима въведен в чл.11, пар.1.

**31.** С Решение от 23.04.2009г. по дело *PARAT Automotive Cabrio, C – 74/2008*, съдът приема, че в качеството си на дерогираща разпоредба, чл.17, пар.6, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува стриктно, поради което не може да се приеме, че той допуска държава членка да запази в сила ограничение на правото на приспадане на ДДС, което може да бъде приложено по общ начин спрямо всеки разход, свързан с придобиване на стоки, независимо от неговото естество или предмет. Със същото решение е прието, че възможността, предоставена на държавите членки с чл.17, пар.6, втора алинея от Шеста директива, е обвързана от изискването те да уточнят в достатъчна степен естеството и предмета на стоките и услугите, за които се изключва правото на приспадане, за да може тази възможност да не служи като основание за въвеждането на общи изключения от този режим – т.29 от Решение по дело *PARAT Automotive Cabrio, C – 74/2008*; т.43 от Решение по съединени дела *C – 538/08* и *C – 33/09 X Holding BV* и *Oracle Nederland BV*;

**32.** По дело *C – 184/04, Uudenkaupungin Kaupunki om 30.03.2006*, съдът изрично заключава в т.49 от решението си, че анализът на произхода на чл.17, пар.6 от Шеста директива показва, че правото на избор дадено на държавите – членки от втора алинея на разпоредбата, се прилага само за запазване на изключенията от приспадане на данъка на категории разходи, определени по – скоро чрез позоваване на естеството на придобитите стоки, отколкото чрез позоваване на употребата, в която са включени или начина, по който се използват.

По всички цитирани по – горе решения, преценяваните ограничения на правото на приспадане на начисления данък, са различни от ограничението по казуса, с който е сезиран Административен съд – Варна.

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

**33.** Дружеството – жалбоподател, чрез процесуалния си представител адвокат Б.К.\*\*\*, заема становището, че българският ЗДДС в приложимите към казуса правни норми, противоречи на общностните норми и принципи, тъй като въвежда общи ограничения на правото на данъчен кредит. В представено по делото писмено становище, изразява съгласието си с преценката на съда за необходимостта от тълкуване на общностното право, поради което счита, че до Съда на Европейския съюз следва да бъдат зададени формулираните от настоящия състав въпроси.

**34.** Ответникът – Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”, гр.Варна, чрез процесуалния си представител старши юрисконсулт Галина Екимова, не се противопоставя на отправянето на запитване до Съда на Европейския съюз, с формулираните от настоящия състав въпроси.

**35.** На основание чл.159 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс, в производството по административно дело № 3477/2010г. по описа на Административен съд – Варна, е встъпил представител на Окръжна прокуратура – Варна. Същият в съдебното заседание проведено на 22.02.2011г. дава заключение за необходимостта от тълкуване на



общностните норми и счита, че до Съда на Европейския съюз, следва да бъдат отправени формулираните от настоящия съдебен състав въпроси.

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

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

**37.** За разрешаването на спора, съдебният състав при Административен съд – гр.Варна, следва да отговори на въпросите дали са предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит по фактурите, по които жалбоподателят е получател, или по отношение на тези доставки е налице ограничението на правото на данъчен кредит по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС. В случай, че по отношение на доставките е налице ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, съдът следва да отговори на въпроса, дали е някое от изключенията на въведеното ограничение, по чл.70, ал.3 от ЗДДС.

Във връзка с така поставените въпроси, съдът съобрази следното:

**38.** Съгласно разпоредбата на чл.168, б „а” от Директива 2006/112, 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 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.

**39.** В Закона за данъка върху добавената стойност, доставките с право на приспадане на данъчен кредит са дефинирани в разпоредбата на чл.69, ал.1 от ЗДДС. Съгласно тази норма, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави.

**40.** Правото на приспадане на начисления данък е в пряка връзка с използването на стоките или услугите за целите на независимата икономическа дейност. До стадия на крайния потребител, данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпределение, превеждат на данъчната администрация начисления на клиентите си ДДС, като приспадат платения ДДС на техните доставчици. При положение, че данъчнозадълженото лице придобива стоки и услуги за облагаеми доставки, му се предоставя право да приспада ДДС, с който се облага придобиването на стоките и услугите. ДДС се характеризира със своя неутралитет на всички стадии на производството и разпределението, като по силата на принципа на неутралитет, лицето понася тежестта на данъка само, когато той се отнася за стоки или услуги, които по никакъв начин не обслужват икономическата дейност му, тоест нито пряко нито косвено се отнасят към извършваните от лицето облагаеми доставки.

**41.** Според настоящият съдебен състав, в случая е налице необходимост от тълкуване на разпоредбата на чл.168 от Директива 2006/112, конкретно за това, **към кой данъчен период следва да е изпълнено изискването, стоката или услугата да се използва за целите на облагаемите доставки включени в обхвата на независимата икономическа дейност на лицето – още в периода на придобиването им, когато данъкът е станал изискуем, или за първоначалната преценка за възникване на правото за приспадане на начисления данък е достатъчно да е възможно включването на стоките или услугите в облагаемата дейност, в един бъдещ момент.** Тоест, от значение е да се установи дали независимата икономическа дейност обхваща и бъдещи доставки.

**42.** В сравнителен план следва да се посочи, че в ЗДДС действащ до 01.01.2007г., разпоредбата на чл. 64, ал.1, т.5 от ЗДДС е предвиждала, че правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката или вносителя е налице, когато получената от внос стока или облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки.

**43.** Към настоящия момент в практиката на Върховния административен съд (ВАС), действащ по подобни казуси като последна, касационна инстанция, съществува противоречие.

С решение № 5954 от 05.05.2010г. постановено по адм.д. № 15499/2009г., ВАС приема, че икономическата дейност на лицето обхваща и облагаемите доставки, които същото ще извърши в бъдеще. В мотивите на решението е посочено *„Правото на данъчен кредит е отказано на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 ЗДДС по съображения, че стоките са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В случая не е налице хипотезата на посочената правна норма, тъй като икономическата дейност на лицето включва и облагаемите доставки, които същото ще извърши в бъдеще...”*. В подобен смисъл е и Решение № 9963/16.07.2010г. на ВАС по адм.д. № 2347/2010г.

**44.** Преобладаващата практика на ВАС е в обратния смисъл, тоест, приема се, че изискването стоките или услугите да се използват за независимата икономическа дейност, следва да е осъществено в периода, в който се упражнява правото.

Така например в мотивите на Решение № 13263/08.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 9587/2010г. е посочено: *„По делото е било установено, че от датата на търговската и обща данъчна регистрация на дружеството - 23.04.2008г., няма данни да е осъществявана независима икономическа дейност. Представляващият дружеството-жалбоподател в хода на ревизията е подал декларация, че дружеството не е извършвало дейност поради икономическата криза, не е подписвало договори с доставчици и клиенти и не е получавало или издавало фактури, не е ползвало собствени или наети средства. Освен това ревизиращите органи са констатирани, че закупения апартамент не се ползва и правилно е посочил, че ДЗЛ не ангажира доказателства апартамента да е свързан с развивана от него независима икономическа дейност”*; В този смисъл са и Решение № 12935/02.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 4968/2010г. и Решение № 14182/24.11.2010г. на ВАС по адм.д. № 6257/2010г.

**45.** Въпреки, че използването на стоките или услугите за целите на независимата икономическа дейност е предвидено като абсолютна предпоставка за първоначалното признаване на правото на данъчен кредит, съгласно разпоредбата на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, придобиването на стоки или услуги предназначени за дейност различна от икономическата е предвидено и като ограничение на правото на приспадане на начисления за доставката данък, независимо, че са изпълнени условията по чл.69 от ЗДДС. Според настоящия състав, подобна правна уредба е противоречива, тъй като едни и същи условия са предвидени веднъж като предпоставка за първоначално признаване на данъчния кредит, и втори път като ограничение на това право.

**46.** Предвид изложеното, **вторият спорен въпрос се явява свързан с това какви ограничения на правото на данъчен кредит имат право да въвеждат Държавите – членки – според естеството на стоките и услугите, или според тяхната употреба и предназначение.** Разпоредбата на чл.176 от Директива 2006/112 допуска възможността

Държавите – членки да въведат ограничения на правото на приспадане на начисления данък **по отношение на някои категории разходи**, което според настоящия състав и с оглед даваното вече тълкуване от СЕС, означава, че ограниченията следва да са определени според естеството на стоките или услугите.

**47.** Освен специфичните категории по чл.70, ал.1, т. 3 – 6 от ЗДДС, за които се изключва приспадане на данъчен кредит – *стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели; е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил; стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрието или експлоатацията на превозните средства по т. 4, както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози с превозни средства по т. 4; стоките са отнети в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена*, разпоредбата в т.1. и т. 2, предвижда, че независимо, че са изпълнени условията на чл.69 или 74 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, когато стоките или услугите са: **т.1.- предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта; т.2. - предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.** Според настоящия състав, формулировката „предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на лицето”, по никакъв начин не дава възможност естеството на стоките или услугите, за които не се допуска приспадане на начисления данък, да бъде определено или да бъде поне определяемо според някакъв обективен признак. При това положение обосновано може да се приеме, че тази формулировка въвежда общо ограничение, до колкото връзката между придобиваните стоки с осъществяваната от лицето независима икономическа дейност, е предвидена като абсолютна предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит – чл.69 от ЗДДС. Такава е и редакцията на разпоредбата на чл.70, ал.1 от ЗДДС, която изрично сочи, че правото на данъчен кредит не е налице, независимо, че са изпълнени условията на чл.69 от ЗДДС. При това положение, нормите на чл.69 и на чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, не кореспондират по между си във вложения от законодателя смисъл – първата да се счита за правило, а втората за негово ограничение. Ограничението по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС е определено изцяло според предназначението на стоката/услугата и начинът ѝ на употреба, и не са предвидени никакви други критерии тази стока да бъде идентифицирана според нейното естество, като по – нататък в чл.70, ал.3 от ЗДДС, изрично са посочени случаите, в които въпреки ограниченията, ДДС подлежи на приспадане, т.е. изрично са предвидени изключения от ограниченията.

**48.** Несъмнено употребата на стоките и услугите е релевантна към облагането с ДДС, до колкото същият се дефинира като данък върху оборота и правото да се приспада начисления данък се поражда само когато стоките или услугите, за които ДДС е начислен, участват в облагаемия оборот. Според настоящия състав обаче, предназначението на стоката или услугата не може да бъде разглеждано като ограничение на приспадането на данъчния кредит, което по правило не може да бъде ограничавано, а може да бъде преценявано само от гледна точка на извършването на корекции на това право, т.е. при определяне на размера на данъка за приспадане. Това е така, защото неутралитета на данъка изисква съществуването на механизъм, който да гарантира точността на приспаданията.

**49.** Такъв механизъм на корекции е въведен с разпоредбата на чл.79 от ЗДДС. Според ал.1, регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за

произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва за извършване на освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, дължи данък в размер на ползвания данъчен кредит. Според ал.2 на с.р., регистрирано лице, което изцяло е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки или услуги и впоследствие ги използва както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит, и лицето не може да определи каква част от стоките или услугите се използват за доставки с право на данъчен кредит и за доставки без право на данъчен кредит, дължи данък, определен по реда на ал. 7. Според ал.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. Според ал.5, корекцията по ал. 2 се извършва през последния данъчен период на годината, през която настъпват обстоятелствата по ал. 2. В случай, че корекцията касае стоки или услуги, които са дълготрайни активи по смисъла на ЗКПО, лицето дължи данък в размер определен по посочената в разпоредбата на ал.6 формула.

**50.** Механизмът на корекция на ползвания данъчен кредит по чл.79 от ЗДДС обаче се прилага само в хипотези, при които първоначално са били налице условията за приспадане на данъка, т.е. стоките и услугите са използвани в независимата икономическа дейност на лицето и са формирали облагаем оборот, но в последствие са използвани за дейности, за които не е налице право на данъчен кредит, например за безвъзмездни доставки, за освободени доставки, за лични нужди.

**51.** Българският закон за ДДС не предвижда механизъм за корекция приложим в обратните хипотези, при които първоначално стоките и услугите не участват в оборота, за което не се следва данъчен кредит, но в един последващ придобиването им период, се използват за извършване на облагаеми доставки.

**52.** В посочения смисъл е Решение № 575/13.01.2011г. на ВАС по адм.д. № 8202/2010г., постановено във връзка с жалба на директора на Дирекция „ОУИ” – Варна против Решение № 889/27.04.2010г. по адм.д. № 2816/2009г. по описа на Административен съд – Варна, V – ти състав. Разглежданият казус е бил за отказан на основание чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС данъчен кредит за закупуването на автомобил AUDI Q7. Първоинстанционният съд е установил, че автомобилът е заведен като актив на данъчно – задълженото лице, но през ревизирия период липсват доказателства, автомобилът да е използван за дейността на дружеството. Обсъден е факта, че полезният срок на експлоатация на ДМА е 5 години, като в този срок, в един последващ придобиването на актива период, автомобилът е започнал да участва в облагаемия оборот на дружеството. Първоинстанционният съд се е позовал на практика на СЕС, дело С – 97/90 и приел, че се въвежда право на пълно и незабавно приспадане на начисления данък, в случаите, в които стоката се използва както за лични нужди на собственика, така и за облагаеми доставки. Посочено е, че според европейската практика, в тези случаи приложение намира чл.20 от Шеста директива – за корекция на ползвания данъчен кредит, но в българския закон, хипотезите на корекции в чл.79 ЗДДС, не обхващат случаи, в които стоките или услугите, за които е упражнено право на данъчен кредит,

първоначално не са включени в икономическата дейност, но в следствие участват в извършването на облагаеми доставки. Предвид изложеното, първоинстанционният съд е обосновал извод, че след като законодателят не е регламентирал начин за определяне в максимално достоверна и справедлива степен правото на данъчен кредит в хипотези като процесната, а нормите уреждащи облагането с данъци не могат да бъдат тълкувани разширителна, то следва да се приеме, че полза на дружеството е възникнало правото на данъчен кредит за закупуването на автомобила.

**53.** За да отмени така постановеното решение, ВАС е приел следното: *„Липсват обаче убедителни доказателства, от които да е видно, че вещта е използвана през ревизирания период точно в икономическата дейност на дружеството, от която е формиран неговия оборот. Не е доказано изпълнението на конкретни задачи с автомобила, посещаването на търговски обекти, дружеството няма назначен шофьор. Не са представени пътни листи и документи за разхода на горивото. Депозирани писмени доказателства за отдаването на автомобила под наем и за отчитането на приходи от него се отнасят за последващ период. В случая обстоятелството, касаещо неприключването на полезния 5 – годишен срок на експлоатация на актива, е без значение за резултата по делото... Извън гореизложеното следва да се съобрази фактът, че разпоредбите на чл.73, чл.78 и чл.79 ЗДДС не предвиждат възможност за корекция на ползания данъчен кредит в хипотеза, идентична с процесната при която липсва оборот, и при която след закупуването му, първоначално автомобилът не се използва за икономическата дейност на търговеца, а представените наемен договор и фактура са за последващ период. Обсъдената от първоинстанционния съд, в контекста на европейската практика, липса на регламентиран от законодателя начин за определяне в максимално достоверна и справедлива степен на правото на данъчен кредит, в такава хипотеза, не налага извода че дружеството законосъобразно е упражнило правото на данъчен кредит във връзка със закупуване на автомобила”.*

Всички цитирани решения на ВАС са достъпни на интернет страницата на съда - <http://www.sac.government.bg>.

**54.** В светлината на гореизложеното, настоящият съдебен състав намира, че е налице противоречие между българския ЗДДС с общностното право и принципи. Ако се приеме, че за първоначалното признаване на правото на данъчен кредит, изискването стоките или услугите да са предназначени за независимата икономическа дейност, следва да е налице още в периода на придобиването на стоките и услугите, то при последващото им включване в оборота, при липсата на механизъм за корекция, ще се натовари извънредно данъчно – задълженото лице със задължения за ДДС, тъй като в тези случаи то ще е длъжно да начислява данък, приспадането на какъвто при придобиването на стоките или услугите, първоначално му е отказано и в следствие е невъзможно. При това положение, действащата нормативна уредба нарушава принципа на пропорционалност и води до изкривяване на конкуренцията, с което се създават пречки за нормалното функциониране на вътрешния пазар.

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 трябва да се тълкува условието по чл.168 от Директива 2006/112 „се използват“, и при преценката за първоначалното възникване на правото на приспадане на начисления данък, към кой момент същото следва да е осъществено – още в данъчния период на придобиване на стоката или получаване на услугата, или е достатъчно да е възможно осъществяването му в един бъдещ данъчен период?

2. Допустима ли е от гледна точка на чл.168 и чл.176 от Директива 2006/112, правна уредба като националната - чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС, която позволява първоначалното изключване от системата на приспадане на ДДС, на стоки и услуги, определени като „предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност на лицето“?

3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, трябва ли чл.176 от Директива 2006/112, да се тълкува в смисъл, че държава – членка, която е искала да се възползва от предоставената ѝ възможност да изключи правото на приспадане на ДДС за някои стоки и услуги, по отношение на категориите разходи определени по следния начин: *стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, освен в случаите по ал.3 на чл.70 от ЗДДС*, е изпълнила изискването да посочи категория достатъчно определени стоки и услуги, т.е. да ги определи според тяхното естество?

4. Съобразно отговора на третия въпрос, от гледна точка на чл.168 и чл.173 от Директива 2006/112, как следва да се съобразява предназначението (употребата/бъдещата употреба) на придобити от данъчно – задължено лице стоки или услуги – като предпоставка за първоначалното възникване на правото на приспадане на ДДС или като основание за извършване на корекция на размера на данъка за приспадане?

5. В случай, че предназначението (употребата) следва да се съобразява като основание за корекция на размера на данъка за приспадане, как следва да се тълкува разпоредбата на чл.173 от Директива 2006/112: същата предвижда ли извършването на корекции в хипотези, при които стоки или услуги първоначално се използват в необлагаема дейност, или след придобиването им изобщо не се използват, но са на разположение на предприятието, и в един последващ придобиването период са включени в облагаемата дейност на лицето?

6. В случай, че чл.173 от Директива 2006/112 следва да се тълкува в смисъл, че предвидената корекция е приложима и в случаите когато стоките или услугите след придобиването им най – напред са използвани в необлагаема дейност, или изобщо не са използвани, но в последствие са включени в облагаемата дейност на данъчно – задълженото лице, следва ли да се приеме, че предвид въведеното ограничение по чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС и предвиждането на корекции само за хипотези, когато стоки, чиято първоначална употреба отговаря на условията за приспадане на данъка, се включват след това в употреба, която не отговаря на условията за приспадане на данъка, каквато е разпоредбата на чл.79, ал.1 и ал.2

от българския ЗДДС, държавата – членка е изпълнила задължението си да определи правото на приспадане на начисления данък, в максимално достоверна и справедлива степен за всички данъчно – задължени лица?

7. Съобразно отговорите по предходните въпроси, следва ли да се приеме, че според въведения в българския ЗДДС режим на ограничение на правото на приспадане на ДДС, съответно на корекции на размера на ДДС за приспадане, при обстоятелства като разглежданите в главното производство и предвид чл.168 от Директива 2006/112, данъчно - задължено лице, регистрирано по ДДС има право да приспадне начисления ДДС за предоставени му от друго данъчно – задължено лице стоки или услуги, в периода, в който са предоставени и данъкът е станал изискуем?

**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:**