

# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ \_\_\_\_\_

гр.Варна, 9 март 2012г.

**Варненският административен съд** - Първо отделение, VIII – ми състав, в закрито съдебно заседание на девети март две хиляди и дванадесета година в състав:

**Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА**

като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № **4305** на Административен съд - Варна по описа за **2011 год.**, за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на Х.Н.М., действащ като едноличен търговец с фирма „Л. – Х – Х.М.“, БУЛСТАТ: \*\*\*\*\*, с адрес на управление гр.\*\*\*, против Ревизионен акт № 031005337/27.04.2011г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 739/14.11.2011г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП в частта, с която за данъчен период месец ноември 2009г., са му установени задължения за ДДС и лихви.

В хода на производството, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора между страните е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, наричана по – долу „Директивата”.

Във връзка с това, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочената директива.

По тези съображения, съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

## ***I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО***

1. Жалбоподател – Х.Н.М. действащ като Едноличен търговец „Л. – Х – Х.М.”.
2. Ответник по жалбата – Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите.

## ***II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО***

3. Производството пред Административен съд – гр.Варна е първоинстанционно и е образувано по жалба на Х.Н.М., действащ като едноличен търговец с фирма „Л. – Х – Х.М.“, БУЛСТАТ: \*\*\*\*\*, с адрес на управление гр.\*\*\*, против Ревизионен акт № 031005337/27.04.2011г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 739/14.11.2011г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, в частта, с която са му установени задължения за ДДС за данъчен период месец ноември 2009г. в размер на 60551,21лв. и лихви в размер на 8523,92лв. Задълженията за периода са установени на основание чл.111 от ЗДДС, вр.чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС.

### **III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА**

4. С акт № 180990900005813/26.10.2009г. на инспектор по приходите при ТД на НАП – гр.Русе, е разпоредена дерегистрацията по ЗДДС на Х.Н.М., на основание чл.176 и чл.106, ал.2, т.2, буква „б” от ЗДДС – *поради системно неизпълнение на задълженията по ЗДДС, изразяващо се в неплащане на дължим ДДС по справки декларации за периоди месец април – месец юли 2009г. включително.* Датата на дерегистрацията е датата на връчване на акта, а именно 04.11.2009г. Актът не е обжалван и е влязъл в сила.

5. През 2010г. търговецът става обект на данъчна ревизия за задълженията за ДДС за периода м.02.2007г. – 04.11.2009г. В хода на същата е установено, че през ревизирания период, лицето придобива активи – пътни транспортни средства, наети по договори за лизинг от „Контакт лизинг”, „Мототехника София” ЕООД и „Уникредит лизинг”, като за всяка от лизинговите вноски е упражнил право на данъчен кредит общо в размер на 28426,64лв. Освен лизинговите превозни средства, към датата на дерегистрацията - 04.11.2009г., търговецът има налични и собствени превозни средства. По делото е представена справка, от която е видно за кои от наличните собствени превозни средства, е упражнено право на данъчен кредит при придобиването им.

6. Ревизията приключва с ревизионен акт № 031005337/27.04.2011г. с който, позовавайки се на разпоредбата на чл.111 от ЗДДС, органите по приходите приемат, че на датата на дерегистрацията по ЗДДС се счита, че търговецът извършва облагаема доставка с всички налични активи, за които е ползвал изцяло или частично данъчен кредит. В последния данъчен период, търговецът не представя пред НАП протокол-опис за наличните активи към датата на дерегистрацията, поради което същите са установявани в хода на ревизионното производство.

7. Относно наетите по договор за лизинг превозни средства, ревизиращите приемат, че независимо, че превозните средства не са собствени, в съответствие с т.4.1 от Счетоводен стандарт 17 „Лизинг”, същите се признават като актив в баланса на лизингополучателя, тоест наетите активи, са приравнени на собствените активи по смисъла на Закона за счетоводството. След като търговецът е упражнил право на данъчен кредит по лизинговите вноски, ревизиращите приемат, че в периода, в който е извършена дерегистрацията по ЗДДС, лицето е следвало да начисли данъка, който би дължало в случай, че прави лизинговите вноски като лице, което не е регистрирано за целите на облагането с ДДС. По тези съображения и във връзка с дерегистрацията на лицето към 04.11.2009г., върху определената стойност на лизинговите вноски в размер на 142133,22лв., на основание чл.86 от ЗДДС с

ревизионният акт е начислен ДДС в размер на 28426,64лв. Тази част от установените задължения не е предмет на настоящото запитване.

**8.** По отношение на собствените превозни средства, налични към датата на дерегистрацията, органите по приходите прилагат разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС, според която в случаите на доставка по смисъла на чл.111 от ЗДДС, данъчната основа на доставката е пазарната цена. За определяне на пазарната цена в хода на ревизията е назначена експертна оценка. Според изготвеното заключение, пазарната цена на наличните пътни превозни средства към датата на дерегистрацията е 160622,85лв., върху която на основание чл.86 от ЗДДС с ревизионният акт е начислен ДДС в размер на 32124,57лв. Тази част от установените задължения поставя необходимост от тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112.

**9.** Търговецът оспорва установените задължения за ДДС пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, който с Решение № 739/14.11.2011г. ги потвърждава, като приема, че в производството по административно обжалване търговецът не е оборил констатациите на ревизиращия екип.

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

##### ***A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО***

**10.** Приложим към разрешаване на настоящият казус е Законът за данък върху добавената стойност в сила от 01.01.2007г. (ЗДДС) и по – специално следните негови разпоредби:

**11.** Дефиницията за доставка на стока се съдържа в разпоредбата на чл.6, ал.1 от ЗДДС, която гласи следното:

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

**12.** Дефиницията за услуга се съдържа в чл.8 от ЗДДС, който гласи:

Услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

**13.** Според чл. 9. (1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

1. продажбата или прехвърлянето на права върху нематериално имущество;

2. поемането на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права;

3. всеки физически и интелектуален труд, включително обработка в смисъл на производство, строеж или монтаж на материален актив със суровини и материали, дадени от възложителя в разпореждане на изпълнителя;

4. извършването на услуга от държател/ползвател за ремонт и/или подобрене на нает или предоставен за ползване актив.

(3) За възмездна доставка на услуга се смята и:

1. предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит;

2. безвъзмездното предоставяне на услуга за лични нужди на данъчно задълженото физическо лице, на собственика, на работниците и служителите или на трети лица.

(4) Алинея 3 не се прилага при:

1. безвъзмездното предоставяне на транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодател на неговите работници и служители, включително на тези по договори за управление, когато е за целите на икономическата дейност на лицето;

2. безвъзмездното извършване на услуга от държател/ползвател за ремонт на нает или предоставен за ползване актив в случаите, когато активът е бил нает или предоставен за ползване на държателя/ползвателя и фактически е ползван непрекъснато за срок не по-кратък от три години;

3. безвъзмездното извършване на услуга от концесионер за подобрене на предоставен за ползване актив, когато това е условие и/или задължение по договора за концесия;

4. безвъзмездно извършване на услуга с незначителна стойност с рекламна цел.

**14.** Дефиницията за данъчна основа и общите правила за определянето ѝ са регламентирани в разпоредбата на чл.26 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) Данъчна основа по смисъла на този закон е стойността, върху която се начислява или не се начислява данъкът в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена.

(2) Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на лихви и неустойки, които имат обезщетителен характер.

(3) Данъчната основа по ал. 2 се увеличава със:

1. всички други данъци и такси, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката;

2. всички субсидии и финансираня, пряко свързани с доставката;

3. съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката;

4. стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане или ако получателят не е данъчно задължено лице; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането.

(4) В данъчната основа на доставката се смята включена:

1. стойността на услугата по последващо гаранционно обслужване на стоките;

2. стойността, задържана от получателя като гаранция за добро изпълнение.

(5) Данъчната основа не включва:

1. сумата на търговската отстъпка или намаление, ако те се предоставят на получателя на датата на възникване на данъчното събитие; ако се предоставят на получателя след датата на възникване на данъчното събитие, данъчната основа се намалява при предоставянето им;

2. стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако получателят е данъчно задължено лице и тези материали или контейнери подлежат на връщане; ако те не бъдат върнати в 12-месечен срок от изпращането им, данъчната основа се увеличава със стойността им в края на този срок;

3. разходите на лизингодателя и лизингополучателя, свързани с ползването на стока при условията и в срока на договор за лизинг, като: разходи за имуществени застраховки, застраховки „Гражданска отговорност” и други подобни за целия или за част от срока на договора, разходи за имуществени данъци и такси, екотакси и разходи за регистрация;

4. сумите, платени на доставчика за покриване на разходите, направени от името и за сметка на получателя, когато тези суми са посочени изрично в счетоводството на доставчика; доставчикът трябва да разполага с доказателства за действителния размер на сумите и няма право на данъчен кредит по отношение на данъка, който може да е станал дължим при извършването на разходите.

(6) (Изм. - ДВ, бр. 113 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.) Когато стойностите, необходими за изчисляване на данъчната основа, са определени в чуждестранна валута, данъчната основа се определя на базата на левовата равностойност на тази валута по курса, обявен от Българската народна банка към датата, на която данъкът е станал изискуем.

(7) (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г., изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 01.01.2011 г.) Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем.

(8) (Нова - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) При доставки по чл. 25, ал. 5 данъчната основа се определя пропорционално на броя на месеците, включени в съответната календарна година, спрямо общия брой на месеците на изпълнение на доставката, включително месеца на прекратяване на доставките.

**15.** Особените случаи на определяне на данъчната основа са регламентирани в разпоредбата на чл.27 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) (Изм. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012г.) Данъчната основа при доставка на стоки по чл. 6, ал. 3 и чл. 7, ал. 4 е равна на данъчната основа при придобиването на стоката или на себестойността ѝ, а в случаите, когато стоката е внесена - на данъчната основа при вноса.

(2) Данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3 е сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ.

(3) Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки:

1. (изм. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012 г.) доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по реда на чл. 26, е:

а) по-ниска от пазарната цена, доставката е облагаема и получателят няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

б) по-ниска от пазарната цена, доставката е освободена и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

в) по-висока от пазарната цена, доставката е облагаема и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

2. (доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г.) доставка на стоки и/или услуги по чл. 111;

3. безвъзмездна доставка по чл. 9, ал. 2, т. 4.

**16.** Съгласно §1, точка 16 от допълнителните разпоредби на ЗДДС:

„Пазарна цена” е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

**17.** Съгласно §1, точка 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс:

„Пазарна цена” е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

**18.** Съгласно §1, точка 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс:

„Методи за определяне на пазарните цени” са:

а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;

б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;

в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;

г) методът на транзакционната нетна печалба;

д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите и към процесния данъчен период това е Наредба № Н-9 от 14.05.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

**19.** Съгласно разпоредбата на чл.106 от ЗДДС

(1) Прекратяване на регистрацията (дерегистрация) по този закон е процедура, въз основа на която след датата на дерегистрация лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит освен в случаите, когато този закон е предвидил друго.

(2) Регистрацията се прекратява:

1. по инициатива на регистрираното лице, когато е налице основание за дерегистрация - задължителна или по избор;

2. по инициатива на органа по приходите, когато:

а) е установил основание за задължителна дерегистрация;

б) е налице обстоятелство по чл. 176.

**20.** Съгласно разпоредбата на чл.111 от ЗДДС

(1) (Доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г.) Към датата на дерегистрацията се смята, че лицето извършва доставка по смисъла на закона на всички налични стоки и/или услуги, за които е ползвало изцяло или частично данъчен кредит и които са:

1. активи по смисъла на Закона за счетоводството, или

2. активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

(2) Алинея 1 не се прилага:

1. при дерегистрация поради смърт на физическо лице, което не е едноличен търговец;

2. (доп. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г.) при смърт на регистрирано по този закон лице - едноличен търговец, ако предприятието на лицето е поето по наследство или по завет от лице, което е регистрирано по този закон, или се регистрира в срок 6 месеца от датата на смъртта - само за наличните стоки и услуги към датата на регистрацията;

3. (доп. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г.) при преобразуване на регистрирано юридическо лице, ако новообразуваното или правоприемащото лице е регистрирано по този закон или се регистрира по реда и в срока по чл. 132 - само за наличните стоки и услуги към датата на регистрацията;

4. за наличните активи - публична държавна или публична общинска собственост;

5. (нова - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г., доп. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 01.01.2012 г.) при дерегистрация по чл. 176 и последваща регистрация на лицето в рамките на един данъчен период - за стоките и услугите, които се били налични, както към датата на дерегистрацията, така и към датата на последващата регистрация.

(3) Данъкът по ал. 1 се включва в резултата за последния данъчен период.

(4) (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010г.) Когато към датата на дерегистрация лицето е в процедура по приспадане по реда на чл. 92, се приема, че към тази дата двата едномесечни периода са изтекли.

**21.** Разпоредбите на чл.77, ал.4 и ал.5 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност:

-

(4) (Изм. - ДВ, бр. 16 от 2007г.) Заедно със справка - декларацията за последния данъчен период лицето подава протокол - опис за начисляване на данък по [чл. 111 от закона](#) по образец - приложение № 9.

(5) (Нова - ДВ, бр. 16 от 2007г.) Протокол - описът по ал. 4 се включва в дневника за продажбите за последния данъчен период и в резултата за последния данъчен период, деклариран със справка-декларацията за този данъчен период.

**22.** Във връзка с основните оплаквания на жалбоподателя, относима към казуса е и разпоредбата на чл.13 от Закона за счетоводството, която гласи следното:

(1) Активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.

(2) Историческа цена е цената на придобиване, себестойността или справедливата цена.

(3) Последващи оценки на активите и пасивите се извършват в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.

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

**23.** Член 18

Държавите-членки могат да третират всяка от следните сделки като възмездна доставка на стоки:

а) употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

б) употребата от данъчнозадължено лице на стоки за целите на необлагаема сфера на дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а);

в) освен в случаите, посочени в член 19, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменици, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а).

#### **24. Член 19**

В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноски в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите-членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правоприменик на прехвърлителя.

В случаите, когато получателят не е изцяло данъчнозадължен, държавите-членки могат да вземат необходимите мерки за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията. Те могат също така да предприемат всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данък чрез използването на настоящия член.

#### **25. Член 72**

За целите на настоящата директива „пазарна стойност” означава пълната стойност, която, за да се получат съответните стоки или услуги в този момент, в който клиентът на същия пазарен етап, на който се извършва доставката на стоките или услугите, трябва да плати при условията на лоялна конкуренция на доставчика в пряка сделка на територията на държавата-членка, в която доставката е облагаема.

Когато не може да бъде установена съпоставима доставка на стоки или услуги, „пазарна стойност” означава следното:

1. по отношение на стоките - сумата, която е не по-малка от покупната цена на стоките или на подобни стоки, или при липсата на покупна цена — себестойността, определена по времето на доставката;

2. по отношение на услугите - сумата, която е не по-малка от пълната себестойност за данъчнозадълженото лице за предоставянето на услугата.

#### **26. Член 74**

Когато данъчнозадължено лице ползва или се разпорежда със стоки, съставляващи част от неговите стопански активи или когато стоките се задържат от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменици, когато бъде преустановена неговата облагаема икономическа дейност, както е посочено в членове 16 и 18, данъчната основа е покупната цена на стоките или сходните стоки или при липса на покупна цена - себестойността, определена в момента на извършването на ползването, разпореждането или задържането.

#### **27. Член 80**



1. За да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите-членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата-членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в следните случаи:

а) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят на доставката няма пълно право на приспадане по членове 167-171 и 173-177;

б) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167-171 и членове 173-177 и доставката подлежи на освобождаване по членове 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, параграф 2, 379 параграф 2 или членове 380—390;

в) когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167-171 и членове 173-177.

За целите на първата алинея юридическите връзки могат да обхващат взаимоотношението между работодател и наето лице, или семейството на наетото лице, или други тясно свързани лица.

2. Когато държавите-членки упражняват възможността, предвидена в параграф 1, те могат да ограничат категориите на доставчиците или получателите, за които се прилагат мерките.

3. Държавите-членки информират Комитета по ДДС за националните законодателни мерки, приети в съответствие с параграф 1, доколкото същите не са мерки, разрешени от Съвета преди 13 август 2006 г. в съответствие с член 27, параграфи 1—4 от Директива 77/388/ЕИО и които са продължени съгласно параграф 1 от настоящия член.

## ***V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.***

### ***A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА***

28. Практиката на националните съдилища по казуси за определяне на данъчната основа при дерегистрация по ЗДДС е единна и се придържа стриктно към разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС. В този смисъл е и Решение № 3336/09.03.2011г. по адм.д. № 12644/2010г. на ВАС, на което изрично се позовава ответната страна за да се противопостави на намерението на съда да отправи преюдициално запитване до СЕС.

Решението е публикувано в интернет сайта на Върховния административен съд <http://www.sac.government.bg>.

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

29. Във връзка с изготвяне на мотивите на преюдициалното запитване, настоящият съдебен състав извърши проучване на практиката на СЕС, при което не откри решения на Съда относими към разрешаване на настоящия казус.

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

30. Жалбоподателят оспорва изцяло констатациите в ревизионния акт досежно установените задължения за ДДС на основание извършената дерегистрация. Относно лизинговите автомобили възразява, че същите не могат да се считат за собствени. Сочи, че

обстоятелството, че е ползван данъчен кредит по лизинговите вноски не означава, че превозните средства са собствени налични активи, каквото е законовото изискване. Възразява, че органите по приходите не са изследвали въпроса дали лизинговите договори са с опция за изкупуване. Относно установената данъчна основа за наличните собствени активи, оспорва изготвената в хода на ревизията пазарна оценка. Иска изготвянето на съдебно – счетоводна експертиза, която да определи данъчната основа на наличните активи и на собствените активи на фирмата, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти към датата на дерегистрацията. В тази връзка счита, че при извършване на оценката на активите следва да се приложи разпоредбата на чл.13 от Закона за счетоводството, който разпорежда последващите оценки на активите да се извършват в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Не изразява становище относно намерението на съда да отправи преюдициално запитване.

**31.** Ответната страна оспорва жалбата. Счита, че не са налице основания за отправяне на преюдициално запитване. Поддържа, че с оглед възможността държавите членки самостоятелно да определят правилата и начините за транспонирането на общностните разпоредби в националното си законодателство, становището на Дирекцията е, че в случая не е налице несъответствие между разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС с разпоредбите на чл.18, буква в), чл.74 и чл.80 от Директива 2006/112. Посочва изрично, че това становище е основано на разпоредбата на чл.74 от Директивата, според която в хипотезата на чл.18, буква в), данъчната основа е покупната цена или при липса на такава, себестойността на стоката. Тоест, покупната цена е стойността на стоката, която няма пречки да бъде пазарната цена, тъй като цената се определя от търсенето и предлагането на пазара. В този смисъл счита за логично покупната цена да е пазарна такава.

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

**32.** Между страните не е налице спор за факти.

- Считано от 04.11.2009г. търговецът е дерегистриран по ЗДДС, което предвид дефиницията в чл.106, ал.1 от ЗДДС означава, че от този момент няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит.

- В последния данъчен период, търговецът не подава протокол - опис за наличните активи към датата на дерегистрацията, като в хода на извършената му ревизия е установено, че същият е притежавал собствени превозни средства, както и такива, наети по договори за лизинг.

- На основание чл.111 от ЗДДС, с ревизионният акт е прието, че в последния данъчен период търговецът е извършил облагаеми доставки с наличните към датата на дерегистрацията активи. По отношение на лизинговите превозни средства, органите по приходите са начислили ДДС в размер на приспаднатия по лизинговите вноски данък, а по отношение на собствените превозни средства, на основание чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС, са начислили ДДС върху данъчна основа, равна на установената в хода на ревизията пазарна цена.

Спорът между страните, който следва да бъде разрешен от настоящият съдебен състав, е формиран по два основни въпроса. Първият въпрос е свързан с това дали лизинговите автомобили, които все още не са станали собственост на лицето, могат да се считат за налични активи към датата на дерегистрацията. Отговорът на този въпрос не

представлява проблем, не изисква тълкуване на общностни правни норми, поради което не е предмет на настоящото запитване. Вторият спорен въпрос, който поставя и необходимостта от преюдициално запитване, е свързан с определянето на данъчната основа за наличните активи към датата на дерегистрацията. Както бе посочено по – горе, жалбоподателят оспорва изготвената в ревизионното производство оценка, като се позовава на разпоредбата на чл.13 от Закона за счетоводството, с което на практика твърди, че при определяне на данъчната основа следва да се съобразят последвалите придобиването на актива обезценки. В тази връзка жалбоподателят прави искане за назначаване на счетоводна експертиза, която да определи данъчната основа на доставката на наличните активи в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Очевидно е от доказателствените искания, че жалбоподателят иска да избегне приложението на разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС. Тоест, спорът относно размера на данъчната основа и дължимия ДДС, е предшестван от спора относно начина на определяне на данъчната основа. Разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС обаче е императивна, което означава, че нито страните, нито съдът могат да се отклоняват от нея, а следва да я тълкуват и прилагат стриктно. В тази връзка е важно да се уточни, че в производствата по оспорване на ревизионни актове, първоинстанционният съд действа като съд по същество и независимо от доводите на страните, следва сам да определи данъчната основа и размера на дължимия данък.

**33.** Предвид изложеното, определянето на оценката на наличните активи по начина поискан от жалбоподателя би било неотнормено към разрешаването на спора, тъй като същата няма да отговаря на изискванията на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС. В същото време, настоящият съдебен състав има съмнения относно съответствието на тази разпоредба с разпоредби на Директива 2006/112 регламентиращи правилата за определяне на данъчната основа и по – конкретно, с разпоредбите на чл.18, буква в), чл.74 и чл.80 от Директивата.

**34.** Съгласно разпоредбата на чл.1, пар.2 от Директива 2006/112, принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данъка. 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. Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно.

**35.** Дефиницията за „доставка на стоки” се съдържа в чл.14 от Директивата, който гласи, че „доставка на стоки” означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.

**36.** Според чл.18, буква в) от Директивата, освен в случаите посочени в чл.19, държавите -членки могат да третират като възмездна доставка на стоки задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменици, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а).

**37.** Видно от чл.106, ал.1 от ЗДДС, при прекратяване на дерегистрацията по ЗДДС лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит, тоест стига се до преустановяване на облагаемата икономическа дейност, поради което изглежда, че

хипотезата на чл.106, ал.1 и чл.111 от ЗДДС, попада в обхвата на чл.18, буква в) от Директивата. Всъщност, между страните няма спор, че на датата на дерегистрацията следва да се приеме, че лицето извършва облагаема доставка с наличните активи, за които при придобиването им е упражнило право на данъчен кредит. На практика по този начин лицето се приравнява на краен потребител, като целта е да не се обогати неправомерно от правото на приспадане, упражнено при придобиването на активите. Тоест, целта на разпоредбата е да се компенсира бюджета за данъчния кредит, който лицето е ползвало при закупуване на активите, но предвид изискването на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС в тези случаи данъчната основа да бъде равна на пазарната цена на активите, тази компенсация не се равнява на ползвания при придобиването на активите данъчен кредит. В същото време, разпоредбата на чл.74 от Директивата предвижда, в случаите на доставки в хипотезата на чл.18 – *задържане на активи при преустановяване на облагаемата дейност*, данъчната основа да е покупната цена на стоките или на сходни стоки, а при липсата на покупна цена, себестойността, определена в момента на извършване на ползването, разпореждането или задържането.

**38.** Според настоящият състав, неправилно ответната страна поддържа, че понятията покупна и пазарна цена в случая се покриват. Разпоредбата на чл.74 от Директивата ясно посочва, че основата е покупната, а не пазарната цена, а в случай, че покупна цена няма, основата е тяхната себестойност.

**39.** Дефиницията за „пазарна цена” за целите на ДДС се съдържа в чл.72 от Директивата, като разпоредбата на чл.80 от Директивата ясно посочва в кои случаи пазарната цена може служи за данъчна основа. Според настоящият съдебен състав, чл.80, параграф 1, букви а), б) и в) от Директивата съдържа изчерпателен списък на обстоятелствата, при които държавите членки могат да облагат сделките с ДДС въз основа на тяхната пазарна стойност, което означава, че държавите членки не би следвало да възприемат този подход при различни от посочените в чл.80 обстоятелства.

**40.** В тази връзка следва да се посочи, че считано от 01.01.2012г. е в сила изменение на разпоредбата на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС относно данъчната основа при доставките между свързани лица, като изцяло е възпроизведен текста на чл.80 от Директивата. Разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС обаче не е променена и предвижда пазарната цена на доставката да се счита за данъчна основа при доставката на активи по смисъла на чл.111 от ЗДДС. Както бе посочено по – горе в раздел V от настоящото запитване, в този смисъл е националната данъчна и съдебна практика.

**41.** Според съображение 25 от Директива 2006/112, данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави членки. Това би следвало да означава, че правилата за определяне на данъчната основа при доставките, трябва да се прилагат еднакво от всички държави членки.

**42.** Горезиложеното мотивира съда да приеме, че за разрешаването на спора между страните и преди да предприеме извършването на процесуални действия по установяване размера на данъчната основа на основание чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС, се нуждае от тълкуване на разпоредбите на чл.18, буква в), чл.74 и чл.80 от Директива 2006/112. Конкретно настоящият състав иска да разбере, дали прекратяването на регистрацията по ЗДДС по смисъла на чл.106, ал.1 от ЗДДС попада в обхвата на разпоредбата на чл.18, буква в) от

Директива 2006/112. В случай, че това е така, съдът иска да установи дали разпоредбите на чл.74 и чл.80 от Директивата се противопоставят на разпоредбата на чл.27, ал.3, т.2 от ЗДДС. При положителен отговор, съдът иска да установи дали разпоредбата на чл.74 от Директива 2006/112 има директен ефект и може да се прилага непосредствено от националните съдилища. В тази връзка е важно да се посочи, че българският Закон за ДДС не отчита състоянието на активите, поради което тяхната амортизация не оказва влияние и не може да се счита за предпоставка за отпадане на задължението за начисляването на данък. Обяснение за това е целта на закона да се компенсира бюджета с ползвания при придобиването на активите данъчен кредит. В същото време обаче, стопанските активи са участвали в икономическата дейност на лицето за извършването на облагаеми доставки. Ето защо, в случай, че разпоредбата на чл.74 от Директивата трябва да се приложи директно, с оглед основните оплаквания на жалбоподателя относно начина на определяне на данъчната основа, съдът иска да установи до колко последвалите придобиването на активите обезценки следва да се съобразяват за целите на ДДС при определяне на данъчната основа за доставки по смисъла на чл.18, буква в) от Директивата.

По изложените съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, VIII – ми състав,

## **О П Р Е Д Е Л И:**

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

**1/** Разпоредбата на чл.18, буква в) от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва ли да се тълкува в смисъл, че обхваща и хипотезите, при които преустановяването на облагаемата икономическа дейност се дължи на отнетата по силата на дерегистрацията възможност данъчнозадълженото лице да начислява и приспада ДДС?

**2/** Разпоредбите на чл.74 и чл.80 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност противопоставят ли се на национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на дерегистрацията активи?

**3/** Разпоредбата на чл.74 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност има ли директен ефект?

**4/** При определяне на данъчната основа по реда на чл.74 от Директива 2006/112, от значение ли е продължителността на периода от датата на закупуване на активите до датата на преустановяване на облагаемата икономическа дейност, както и обезценките последвали придобиването на активите?

**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:**