

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) АLINEя 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:

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

8 май 2013 година (*1)

„Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 18, буква в) и членове 74 и 80 — Преустановяване на облагаемата икономическа дейност — Дерекистрация по ДДС на данъчнозадълженото лице от данъчната администрация — Задържане на стоки, довело до приспадане на ДДС — Данъчна основа — Пазарна стойност или покупна стойност — Определяне към момента на доставката — Непосредствено действие на член 74“

По дело С-142/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с определение от 9 март 2012 г., постъпило в Съда на 21 март 2012 г., в рамките на производство по дело

Х. М., действащ като едноличен търговец „Лампатов — Х — Х. .“,

срещу

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

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н Е. Jarašiūnas (докладчик), председател на състав, г-н А. Ó Caoimh и г-жа С. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Wahl,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа Св. Златева, в качеството на представител,

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

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

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

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 18, буква в) и членове 74 и 80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОВ L 74, 2011 г., стр. 3](#) и [ОВ L 249, 2012 г., стр. 15](#); наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между г-н М., действащ като едноличен търговец „Лампатов — Х — Х. М.“ (наричан по-нататък „М.“), и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) относно ревизионен акт за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

³Член 18 от Директивата за ДДС предвижда:

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

- a) 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 длъжимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;
- b) употребата от данъчнозадължено лице на стоки за целите на необлагаема сфера на дейност, когато длъжимият за такива стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а);
- b) освен в случаите, посочени в член 19, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато длъжимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а)“.

⁴Съгласно член 19, първа алинея от тази директива:

„В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска 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 правоприемник на прехвърлителя“.

⁵Член 72 от Директивата за ДДС гласи:

„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;

[...].

⁶Съгласно член 73 от Директивата за ДДС:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента [...].“

⁷Член 74 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

⁸Текстът на член 80 от Директивата за ДДС е следният:

„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:

^{a)}когато насрещната престация е по-ниска от пазарната [стойност] 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 [стойност] 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 [стойност] 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.

[...]“.

Българското право

⁹Член 27 от на Закона за данък върху добавената стойност (ДВ бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в приложимата по главното производство редакция, предвижда:

„[...]“

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

[...]

2. доставка на стоки и/или услуги по чл[ен] 111;

[...]“.

¹⁰Член 106 от ЗДДС гласи:

„(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[ен] 176“.

¹¹Член 111 от ЗДДС предвижда:

„(1) 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.

[...]“.

¹²Съгласно § 1, точка 16 от допълнителните разпоредби на ЗДДС:

„Пазарна цена“ е цената по смисъла на § 1, т[очка] 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДВ бр. 105 от 29 декември 2005 г.), определена чрез методите за определяне на пазарни

цени по смисъла на § 1, т[очка] 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“.

¹³Съгласно §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“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

¹⁴От преюдициалното запитване е видно, че считано от 4 ноември 2009 г., Маринов е deregистран по ЗДДС поради неизпълнение на задълженията му по ЗДДС, и по-точно поради неплащане на ДДС по справки-декларации за периода от април до юли 2009 г.

¹⁵През 2010 г. Маринов става обект на данъчна ревизия за периода от 1 януари 2007 г. до 4 ноември 2009 г. При ревизията е установено, че този търговец е взел превозни средства на лизинг, като за всяка от лизинговите вноски е приспадал ДДС общо в размер на 28426,64 лева (BGN). Към датата на deregистрацията търговецът е разполагал с тези превозни средства, както и с други, собствени, за които е приспаднало ДДС. В ревизионния си акт от 27 април 2011 г. данъчната администрация е приела, че към датата на deregистрацията Маринов е извършвал облагаеми доставки по смисъла на член 111 от ЗДДС.

¹⁶По отношение на принадлежащите на Маринов превозни средства посочената администрация е определила, съгласно член 27, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, данъчната основа по ДДС, като е възприела „пазарната цена“, установена след експертиза, и е начислила сума в размер на 32124,57 BGN, съответстваща на приложения към тази цена ДДС.

¹⁷След като жалбата му срещу ревизионния акт е отхвърлена от директора, М. сезира Административен съд Варна. Пред него той оспорва оценката на активите, определена според тяхната „пазарна цена“. Като смята, че е трябвало да се вземе предвид обезценяването на тези активи след придобиването им, М. прави искане за назначаване на експертиза, за да се определи стойността им съгласно действащите към датата на deregистрацията счетоводни норми.

¹⁸Ответникът в главното производство оспорва жалбата, като твърди, че пазарната цена, която трябва да се вземе предвид съгласно националното законодателство, съответства на покупната стойност, към която препраща член 74 от Директивата за ДДС, тъй като става въпрос за цената, определяна от търсенето и предлагането на пазара.

¹⁹Тъй като трябва да определи данъчната основа и размера на задължението по ДДС, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 27, алинея 3,

точка 2 от ЗДДС, който предвижда да се вземе предвид пазарната цена на активите, е съвместим с член 18, буква в) и членове 74 и 80 от Директивата за ДДС.

²⁰Най-напред запитващата юрисдикция поставя въпроса дали дерегистрацията по ДДС съгласно член 106, алинея 1 от ЗДДС попада в приложното поле на член 18, буква в) от Директивата за ДДС.

²¹Ако това е така, запитващата юрисдикция поставя по-нататък въпроса дали член 27, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа е пазарната цена на активите, е съвместим, от една страна, с член 74 от Директивата за ДДС, и от друга страна, с член 80 от посочената директива, в които са изброени случаите, в които пазарната стойност може да служи за данъчна основа. При утвърдителен отговор на този въпрос тя поставя въпроса дали член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.

²²Накрая, като отбелязва, че българският закон не отчита състоянието на активите, запитващата юрисдикция иска да се установи, в случай че член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие, до каква степен последвалите придобиването на активите обезценки трябва да се вземат предвид при определянето на данъчната основа по ДДС за доставките, посочени в член 18, буква в) от тази директива.

²³При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1)Разпоредбата на член 18, буква в) от Директивата за [ДДС] 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 член 74 и член 80 от Директивата за [ДДС] 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 член 74 от Директивата за [ДДС] има ли директен ефект?

4)При определяне на данъчната основа по реда на член 74 Директивата за [ДДС], 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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

²⁴С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 18, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че той се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по ДДС на данъчнозадълженото лице.

²⁵В това отношение следва да се напомни, че съгласно член 18, буква в) от Директивата за ДДС, освен в случаите, посочени в член 19 от тази директива, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато длъжимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на приспадане, може да се третира като възмездна доставка на стоки.

²⁶От текста на член 18, буква в) от Директивата за ДДС е видно, че той се отнася общо до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, без да се прави разграничение, в зависимост от причините или обстоятелствата, свързани с това преустановяване на икономическата дейност, като се изключват само случаите, посочени в член 19 от Директивата за ДДС.

²⁷Всъщност основната цел на член 18, буква в) от Директивата за ДДС е да се избегне възможността стоките, за които длъжимият ДДС е станал подлежащ на приспадане, да станат обект на необложено с данък крайно потребление вследствие на преустановяването на облагаемата икономическа дейност, независимо от свързаните с последното причини или обстоятелства.

²⁸Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 18, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по ДДС на данъчнозадълженото лице.

По втория и четвъртия въпрос

²⁹С втория и четвъртия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 74 и 80 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат 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 преустановяването на облагаемата икономическа дейност активи, и която не отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на това преустановяване на дейността.

³⁰В това отношение следва да се приеме, че предвиденото в член 18, буква в) от Директивата за ДДС определяне на данъчната основа при доставка попада в приложното поле на член 74 от Директивата за ДДС, а не в това на член 80 от нея. Всъщност съгласно практиката на Съда условията за прилагане на последния член са изчерпателно посочени и националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност извън изброените в посочената разпоредба случаи (вж. Решение от 26 април 2012 г. по съединени дела Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, С-621/10 и С-129/11, точки 45, 51 и 52). От акта

за преюдициално запитване обаче не е видно разглежданото положение да спада към някой от случаите, изброени в посочения член 80.

³¹Член 74 от Директивата за ДДС предвижда, че данъчната основа при доставки като разглежданите в главното производство е покупната цена на стоките или сходните стоки или, при липса на покупна цена, себестойността, определена в момента на доставката. Този член представлява дерогация от предвиденото в член 73 общо правило.

³²Следва да се напомни, че Съдът вече е постановил, че под „покупна цена, определена към момента на ползването“ по смисъла на член 74 от Директивата за ДДС следва да се разбира остатъчната стойност на стоката към момента на ползването (вж. Решение от 17 май 2001 г. по дело Fischer и Brandenstein, [C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049](#), точка 80). По повод посоченото в този член ползване на активи Съдът е уточнил също че данъчната основа е стойността на въпросните активи, определена към момента на ползването, която съответства на пазарната цена на подобни активи, като се вземат предвид разходите за преобразуването на активите (вж. по-специално Решение от 8 ноември 2012 г. по дело Gemeente Vlaardingen, C-299/11, точка 30).

³³Следователно данъчната основа на доставката в случай на преустановяване на облагаемата икономическа дейност е стойността на въпросните активи, определена към момента на това преустановяване на дейността, поради което тази стойност отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на дейността.

³⁴Съгласно член 27, алинея 3 от ЗДДС данъчната основа при доставки като разглежданите в главното производство е „пазарната цена“, която е дефинирана по българското право като сумата, която се плаща при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Запитващата юрисдикция следва да провери дали „пазарната цена“ по смисъла на тази разпоредба, тълкувана и прилагана от българската данъчна администрация, съответства на практика на остатъчната стойност на активите към датата на преустановяване на облагаемата икономическа дейност.

³⁵Ето защо на втория и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 74 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска 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 това преустановяване на дейността активи, освен ако тази цена съответства на практика на остатъчната стойност на посочените активи към същата дата и по този начин се отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на облагаемата икономическа дейност.

По третия въпрос

- ³⁶С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.
- ³⁷Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в срок тази директива в националния правен ред или когато я е транспонирала неточно (вж. Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България, С-549/11, точка 51 и цитираната съдебна практика).
- ³⁸Налага се изводът, че член 74 от Директивата за ДДС установява ясно и безусловно критериите за определяне на данъчната основа при ползването на активи от данъчнозадълженото лице в случай на преустановяване на неговата облагаема икономическа дейност. Следователно тази разпоредба отговаря на посочените условия.
- ³⁹Освен това следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика запитващата юрисдикция, доколкото националното право ѝ предоставя свобода на преценка, следва да тълкува и прилага разпоредбите на вътрешното право по начин, съответстващ на изискванията на правото на Съюза, а ако подобно тълкуване не е възможно, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение разпоредбите на вътрешното право, които са в противоречие с тези изисквания (вж. в този смисъл Решение по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, посочено по-горе, точка 54 и цитираната съдебна практика).
- ⁴⁰Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.

По съдебните разноски

- ⁴¹С 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 (осми състав) реши:

- ¹⁾**Член 18, буква в) 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 се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по данъка върху добавената стойност на данъчнозадълженото лице.**

2) Член 74 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска 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 това преустановяване на дейността активи, освен ако тази цена съответства на практика на остатъчната стойност на посочените активи към същата дата и по този начин се отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на облагаемата икономическа дейност.

3) Член 74 от Директива 2006/112 има непосредствено действие.

Подписи