

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ \_\_\_\_\_

гр.Варна, 22 март 2012г.

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

**Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА**

като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № 191 на Административен съд - Варна по описа за 2012 год., за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „Съни трейд“ ЕООД, гр.\*\*\*, представлявано от В.В.М., против Ревизионен акт № 031002607/29.07.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 743/01.10.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр.Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчен период месец септември 2008г. на дружеството са 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 – „Съни трейд“ ЕООД, ЕИК \*\*\*\*\*, с адрес на управление гр.\*\*\*, представлявано от В.В.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 „Съни трейд” ЕООД, гр.\*\*\*, представлявано от В.В.М., против Ревизионен акт № 031002607/29.07.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 743/01.10.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчен период м.септември 2008г., на основание чл.130 от ЗДДС и чл.26, ал.7 от ЗДДС, на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 30925,10лв. и лихви в размер на 6637,22лв.

### **III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА**

4. Съгласно нотариален акт № 54, том III, рег. № 7732, дело № 443 от 2008г., вх.рег. №13102/16.09.2008г. на Служба по вписванията, Акт № 107, том XXII, дело № 6949, Г.Д.М. и И.Ж.М. (учредители) учредяват на „Съни трейд” ЕООД (приемател) право на строеж за построяването на масивна жилищна сграда с магазини, върху собствения си недвижим имот, представляващ дворно място в гр.Добрич съставляващо поземлен имот с идентификатор № 72624.617.491, срещу задължението на дружеството в срок до 12 месеца от издаване на строителното разрешение и откриване на строителната линия, да проектира, построи със свои средства и сили, предаде във владение и прехвърли в собственост (като обезщетение) на прехвърлителите, в завършен вид с удостоверение за въвеждане в експлоатация, 25% от разгънатата застроена площ на новопостроената в мястото масивна жилищна сграда с магазини, разпределени както следва: 25% от подземния етаж (сутерен) от сградата, 25 % от партерния етаж на сградата представляващ търговска площ, 25% от жилищната част на сградата на сградата, при включени в описаното обезщетение проценти от общите части на сградата, и при степен на завършеност на сградата 100% с въвеждане на сградата в експлоатация, с външна минерална мазилка с изолация, и на обектите в нея по БДС – поставена PVC дограма със стъклопакет, ел. и ВиК инсталации „на тапа”, стени – мазилки, подове – замазки. Данъчната оценка на учреденото право на строеж е 57375,00лв.

5. Съгласно точка 5 от нотариалния акт, учредителите дават на дружеството изричното си съгласие за продажба на обектите в сградата (на груб строеж или в завършен вид), извън тези, които са предвидени за обезщетението им по т.1, като същевременно се задължават в 30 – дневен срок от завършване на грубия строеж, да прехвърлят на приемателя и правото на собственост върху онази идеална част от поземления имот, която се полага като идеално число към обектите оставащи в собственост на приемателя.

6. С нотариален акт № 44 от 12.02.2009г., том I, рег. № 967, дело № 44/2009г., вх. рег. № 2625/12.02.2009г. на Служба по вписванията, акт № 183, том III, дело № 528, е извършена поправка в горепосочения нотариален акт, относно срока за изпълнение на строителството и срока за предаване във владение на обектите предвидени като обезщетение за учредителите на правото на строеж.

7. Сделката по учредяване на право на строеж става обект на ревизия, приключила с процесния ревизионен акт, с който органите по приходите приемат, че след като срещу учреденото право на строеж е поето задължение за извършване на строителна услуга и прехвърляне на собственост, е налице хипотезата на бартер по смисъла на чл.130 от ЗДДС. Съгласно тази разпоредба, в редакцията към м.септември 2008г., когато е налице доставка, по която възнаградението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема

се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава. Според ал.2 на същата разпоредба, данъчното събитие и за двете доставки по ал.1 възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по – ранната от тях. Съгласно разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС в редакцията за м.09.2008г., когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. В хода на ревизията е установено, че на 16.09.2008г. – датата на която по правилото на чл.130, ал.2 от ЗДДС настъпва данъчното събитие и за насрещната доставка, дружеството не е издало на физическите лице данъчна фактура за дължимото обезщетение и не е начислило ДДС.

**8.** За определяне пазарната цена на обектите, които ще бъдат прехвърлени на учредителите след построяване на сградата, в хода на ревизията е изготвена експертна оценка, която към 16.09.2008г., определя пазарна цена в размер на 618502,00лв. без ДДС. Съобразно така установената пазарна цена, с ревизионният акт е определена данъчна основа в размер на 154625,50лв. (618502,00лв. x 25% *процентите от РЗП предвидени като обезщетение за учредителите на правото на строеж*), според която е начислен ДДС в размер на 30925,10лв. и лихви в размер на 6637,22лв.

**9.** Дружеството обжалва ревизионния акт пред директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, който с Решение № 743/01.10.2010г. го потвърждава по съображенията изложени от ревизиращите.

**10.** След потвърждаване на акта по административен ред, дружеството го обжалва пред Административен съд – Варна. В жалбата си дружеството поддържа, че не са налице предпоставките за приложение на правилата за бартера по чл.130 от ЗДДС, тъй като към датата на учредяване на правото на строеж не е издадено разрешение за строеж, не е изготвена

проектно – техническа документация, от която да е възможно индивидуализирането на бъдещите обекти в сградата като местоположение, квадратура, не е ясна дори разгънатата застроена площ на бъдещата сграда, респективно колко са 25% от нея, поради което и уговорката в нотариалния акт е за обезщетение в проценти, а не в конкретни обекти. По тези съображения твърди, че към датата на учредяване на правото на строеж, не е възможно изготвянето на пазарна оценка по правилата на чл.26, ал.7 от ЗДДС, тъй като сградата все още не е проектирана. Счита, че индивидуализацията на насрещната престация става на по – късен етап, най – рано на 16.02.2009г., когато са одобрени техническите проекти на сградата. Разрешението за строеж е издадено на 03.04.2009г., влязло е в сила на 13.04.2009г., а на 03.09.009г. е издаден протокола за откриване на строителна площадка и определяне на строителна линия. На това основание счита, че към датата на нотариалния акт има само една доставка – учредяване на право на строеж, поради което неправилно с ревизионният акт е прието, че към тази дата е настъпило данъчното събитие и за насрещната доставка. Алтернативно счита, че за данъчна основа следва да се приеме пазарната цена на действително престираното, тоест, пазарната цена на правото на строеж, съответно 75% от него.

**11.** Във връзка с твърденията на жалбоподателя, в съдебното производство е назначена експертиза, според която пазарната цена на строителната услуга по изграждане на

25% от сградата към 16.09.2008г. не може да се определи, тъй като в този период има издадена само виза за проектиране на жилищната сграда. Според вещото лице е възможно определяне на пазарната цена към 02.04.2009г. – датата на одобрените инвестиционни проекти или към 03.04.2009г. – датата на издаденото разрешение за строеж. Относно пазарната цена на правото на строеж, вещото лице аналогично посочва, че не е възможно определянето на пазарна цена на правото на строеж към датата на учредяването му, тъй като не се знае каква ще бъде застроената площ на сградата, както и какви самостоятелни обекти ще се изградят в нея, а може да се направят само прогнози.

**12.** С решение от 01.03.2011г. Варненският административен съд, 28 – ми състав, отменя частично ревизионният акт. Според съда, правилно органите по приходите са приложили хипотезата на бартер по чл.130 от ЗДДС, поради което на датата на учредяване на правото на строеж, за дружеството е възникнало задължението да издаде фактура и начисли ДДС. В тази връзка съдът излага мотиви, че за определяне на насрещните доставки като бартерни не е необходимо и двете доставки да са облагаеми, поради което обстоятелството, че учредяването на правото на строеж е освободена доставка до датата на завършване на грубия строеж е без значение. Относно определянето на данъчната основа е прието, че правилно органите по приходите са приложили разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС, а именно, че данъчната основа е пазарната цена на предоставяната стока или услуга. Тъй като вещото лице назначено в съдебното производство посочва, че към датата на учредяване на правото на строеж не може да даде заключение за пазарната цена на правото на строеж и на строителната услуга, съдът определя данъчна основа равна на данъчната оценка на правото на строеж и отменя частично задълженията по ревизионният акт.

**13.** Директорът на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна обжалва това решение пред Върховния административен съд, който го отменя и връща делото за ново разглеждане от друг състав. В тази връзка е образувано настоящото съдебно производство. Според Върховният съд, първостепенния съд правилно е приложил разпоредбата на чл.130, ал.2 от ЗДДС относно определяне датата на данъчното събитие по доставката на 25% от разгънатата застроена площ на сградата, но е определил данъчната основа за доставката в нарушение на чл.26, ал.7 от ЗДДС. Посочено е, че с оглед ползвания от вещото лице метод за оценка, няма пречка да се приложат пазарните цени към 16.09.2008г. и да се изчисли релевантната за делото пазарна цена. За новото разглеждане на делото са дадени задължителни указания, съдът да назначи допълнителна експертиза, която да определи пазарната цена на 25% от РЗП на сградата към 16.09.2008г., когато е учредено правото на строеж. Във връзка с тези указания, в настоящото производство жалбоподателят прави искане да се назначи експертиза, която да установи дали е обективно възможно да се определи пазарната цена на 25% от РЗП на сградата към 16.09.2008г., при липса на проектна документация към тази дата. Преди да се произнесе по доказателствените искания, съответно, преди да извърши процесуални действия по установяване данъчната основа и размера на дължимия ДДС, съобразно разпоредбите на чл.130, ал.2 от ЗДДС, вр. чл.26, ал.7 от ЗДДС, настоящият състав преценява, че е необходимо отправянето на преюдициалното запитване.

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

##### ***A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО***

**14.** Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 година, в редакцията действаща към месец септември 2008г. и по – специално следните негови разпоредби:

**15.** Дефиницията за данъчно задължено лице е дадена в разпоредбата на чл.3 от ЗДДС, която гласи следното:

(1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

(2) (Изм. съобразно Решение № 7 на КС на РБ от 2007г. - ДВ, бр. 37 от 2007г., Решение № 1 на КС на РБ от 2008 г., доп., бр. 108 от 2007 г.) Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

**16.** Съгласно чл.6, алинея 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

**17.** Определението за данъчно събитие се съдържа в чл.25 от ЗДДС, който гласи следното:

(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.

(2) Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

-

(5) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или

2. възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

(6) (Изм. - ДВ, бр. 113 от 2007г.) Когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка.

(7) Когато нерегистрирано по този закон лице получи авансово плащане по облагаема доставка и фактически извърши тази доставка след датата на регистрацията си по този закон, смята се, че полученото авансово плащане съдържа данъка, който става изискуем на датата, на която става изискуем данъкът по доставката.

**18.** Правилото за определяне на данъчната основа при бартер се съдържа в чл.26, ал.7 от ЗДДС, който гласи:

(7) Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем.

**19.** Разпоредбата на чл.45 от ЗДДС гласи:

(1) Освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда.

(2) Учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на завършване в груб строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. В правото на строеж не се включват извършените строително-монтажни работи.

**20.** Съгласно член 130 от ЗДДС в приложимата редакция (преди изменението ѝ с ДВ, бр.106 от 12.12.2008 г.):

(1) Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава.

(2) Данъчното събитие и за двете доставки по ал.1 възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по - ранната от тях.

**21.** Относитима към казуса е и разпоредбата на чл.63, ал.1 от Закона за собствеността, според която:

(1) Собственикът може да отстъпи на друго лице правото да построи сграда върху неговата земя, като стане собственик на постройката

**22.** Съгласно чл.67, ал.1 от Закона за собствеността:

(1) Правото да се построи сграда върху чужда земя ( чл.63, ал.1) се погасява в полза на собственика на земята по давност, ако не се упражни в продължение на 5 години.

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

**23.** Според съображение 24 от Директивата, понятията за данъчно събитие и за изискуемостта на данъчно задължение по ДДС трябва да бъдат хармонизирани, ако въвеждането на общата система на ДДС и всякакви последващи изменения на същата трябва да влязат в сила едновременно във всички държави-членки.

**24.** Според съображение 25 от Директивата, данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави-членки.

**25.** Съгласно разпоредбата на член 9

1. „Данъчнозадължено лице” означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност”. Експлоатацията на материална и нематериална вещь с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

**26.** Съгласно Член 62

За целите на настоящата директива:

1. „данъчно събитие” означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;

2. ДДС става „изискуем”, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето-платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен.

**27. Съгласно Член 63**

Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

**28. Съгласно Член 65**

Когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума.

**29. Съгласно Член 66**

Чрез дерогация от членове 63, 64 и 65 държавите-членки могат да предвидят, че ДДС става изискуем по отношение на някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица в някой от следните моменти:

- а) не по-късно от момента на издаването на фактурата;
- б) не по-късно от момента на получаването на плащането;
- в) не по-късно от момента на издаването на фактурата, или ако е издадена със закъснение - в посочен срок от датата на данъчното събитие.

**30. Съгласно Член 73**

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 или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

**31. Съгласно 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.

**32.** Съгласно Член 193, ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194 - 199 и член 202.

#### ***V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.***

##### ***A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА***

**33.** Практиката на националните съдилища по приложението на разпоредбите на чл.130, ал.2 и чл.26, ал.7 от ЗДДС в редакцията им към м.09.2008г. е единна и стриктно се придържа към предвидените в тези разпоредби специални правила за определяне датата на възникване на данъчното събитие и на данъчната основа за облагане с ДДС. По аргумент от разпоредбата на чл.25, ал.5, т.2 от ЗДДС съдилищата приемат, че данъчно събитие настъпва и за освободените доставки, поради което правилото по чл.130, ал.2 от ЗДДС се отнася и в случаите в които една от насрещните престации се изразява в учредяване на право на строеж. Практиката приема, че за определяне на насрещните доставки като бартерни не е необходимо и двете доставки да са облагаеми, тъй като с разпоредбата на чл.130 от ЗДДС е предвидено единствено изискването да е налице доставка, по която възнаграждението изцяло или частично е определено в стоки или услуги. В хипотези като настоящата се приема, че това изискване е изпълнено, тъй като възнаграждението за учреденото право на строеж се изразява в поемането на задължението да се проектира и построи сградата, в която се намират обектите, с които ще бъдат обезщетени физическите лица – учредители на правото на строеж.

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

**34.** Във връзка с разрешаване на настоящият казус, съдът извърши проучване на практиката на СЕС (преди СЕО), при което не откри решения относими към разрешаването му.

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

**30.** Жалбоподателят оспорва констатациите в ревизионния акт, като твърди, че на датата на учредяване на правото на строеж не може да възникне данъчното събитие и за насрещната доставка, тъй като строителството все още не е започнало и не е одобрен проекта за сградата. Счита, че след като към датата на учредяване на правото на строеж, разрешението за строеж не е издадено и няма одобрен проект за сградата, няма как да се изисква от дружеството да начислява ДДС за доставката, която се е задължило да изпълни в замяна на правото на строеж, тъй като същата няма как да бъде индивидуализирана към този момент, съответно няма как по правилото на чл.26, ал.7 от ЗДДС да се определи пазарната стойност на тази доставка. Алтернативно счита, че данъчната основа би следвало да бъде пазарната стойност на получената престация, тоест на правото на строеж, а не както е прието от органите по приходите, пазарната стойност на 25% от РЗП на бъдещата сграда. Жалбоподателят не изразява становище във връзка с намерението на съда да отправи преюдициално запитване до СЕС.

**31.** При предходното разглеждане на делото, ответната страна застъпва становище за това, че органите по приходите правилно са приложили чл.130 от ЗДДС и чл.26, ал.7 от ЗДДС, и моли при определяне на данъчната основа да се съобрази заключението изготвено



в ревизионното производство. В настоящото производство не изразява становище, включително и относно намерението на съда да отправи преюдициално запитване до СЕС.

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

**32.** Между страните не е налице спор за факти. Спорът е формиран по въпросите налице ли е хипотезата на бартер по смисъла на чл.130, ал.1 от ЗДДС, кога настъпва данъчното събитие за двете насрещни доставки, съответно към кой момент за жалбоподателя е възникнало задължението да начисли ДДС и върху каква данъчна основа.

**33.** Относно въпросите дали е налице бартер и към кой момент настъпва данъчното събитие за двете доставки, настоящият състав е обвързан от мотивите в решението на ВАС, с което делото е върнато за ново разглеждане. Със същото е прието, че органите по приходите правилно са приложили разпоредбата на чл.130 от ЗДДС, тоест налице е бартер, като данъчното събитие за двете доставки – право на строеж срещу право на собственост, настъпва на датата на учредяване на правото на строеж. Съгласно разпоредбата на чл.224 от Административнопроцесуалния кодекс, тези указания по тълкуването и прилагането на закона са задължителни за по – нататъшното разглеждане на делото, поради което обвързват настоящата инстанция. Част от задължителните указания на ВАС е и стриктното прилагане на чл.26, ал.7 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа при бартер е пазарната цена на предоставяната стока или услуга.

**34.** Настоящият състав има съмнения относно съответствието на разпоредбите на чл.130, ал.2 и чл.26, ал.7 от ЗДДС с разпоредбите на чл.62, 63, 65, 66, 73 и 80 от Директива 2006/112, поради което преди да пристъпи към изпълнение на указанията на ВАС, счита за уместно да отправи настоящото запитване, като съображенията за това са следните:

**35.** Съгласно разпоредбата на чл.130, ал.1 от ЗДДС, когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава и за купувач на това, което получава. Според ал.2 на същата разпоредба, данъчното събитие и за двете доставки по ал.1 възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по – ранната от тях. Считано от 01.01.2009г. е в сила изменение на чл.130, ал.2 от ЗДДС, според което данъчното събитие за двете доставки по ал.1 възниква по общите правила на закона. От този момент е в сила и нова алинея 3, според която доставката по ал.1 с по – ранна дата на възникване на данъчното събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка. Измененията обаче касаят период следващ периода на учредяване на процесното право на строеж, поради което са неотнормирани към разрешаването на казуса.

**36.** В случая действително между страните по нотариален акт № 54/16.09.2008г. са договорени две насрещни престации – право на строеж срещу проектиране, строителство и прехвърляне в собственост на 25% от РЗП на сградата. Към датата на учредяване на правото на строеж строителството на бъдещата сграда не е започнало, няма издадено разрешение за строеж, няма одобрени проекти. Съгласно разпоредбата на чл. 45, ал.1 от ЗДДС, учредяването на правото на строеж е освободена доставка. Според ал.2, правото на строеж е освободена доставка до изграждане на сградата в груб строеж. Считано от 01.01.2012г. е в сила изменение на разпоредбата на чл.45, ал.2 от ЗДДС, според което, учредяването или

прехвърлянето на правото на строеж се смята за освободена доставка по ал.1 до момента на издаването на разрешението за строеж, за което е прехвърлено или учредено правото.

**37.** Съгласно разпоредбата на чл.25, ал.5, т.2 от ЗДДС, данъчно събитие може да настъпи и по отношение на освободените доставки. При това положение и съгласно правилото на чл.130, ал.2 от ЗДДС в редакцията за 2008г., в конкретния случай данъчното събитие и за двете доставки, настъпва на датата на учредяване на правото на строеж. Горният извод се приема за валиден от практиката и при положение, че учредители на правото на строеж са физически лица, които не са регистрирани по ЗДДС и не извършват независима икономическа дейност.

**38.** В същото време, видно от разпоредбата на чл.62 от Директивата, данъчно събитие означава обстоятелството, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпване изискуемостта на данъка. Според пар.2 от същата разпоредба, ДДС става изискуем, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето платец, независимо от това, че срокът за плащане може да бъде отложен. Съгласно чл.193 от Директивата, ДДС е платим и от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194 -199 и член 202.

**39.** След като съобразно цитираните разпоредби, настъпването на данъчното събитие се свързва с настъпването на изискуемостта на данъка, би следвало данъчно събитие да може да настъпи само за облагаемите доставки. Тоест, по отношение на правото на строеж, което е освободена доставка до датата на завършване на грубия строеж, обосновано може да се приеме, че данъчното събитие настъпва не в момента на учредяване на правото на строеж, а в момента, в който настъпи условието доставката да бъде обложена.

**40.** На следващо място, след като данъкът може да се изисква само от лицето платец, логично е данъчно събитие да може да настъпи само по отношение на доставка, извършена от данъчно задължено лице. В случаите на доставка (в това число и освободена) извършена от лице, което не извършва независима икономическа дейност, не е регистрирано по ЗДДС и няма качеството на данъчнозадължено лице, въпросът за начисляване на ДДС изобщо не може да стои и няма основание в хипотезата на бартер по чл.130 от ЗДДС да се налага различно тълкуване. Ето защо и по съображение 24 от Директивата, настоящият състав иска да установи дали понятието за данъчно събитие по смисъла на чл.62, пар.1 от Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща и случаите на освободени доставки, включително такива извършени от лице, което няма качеството на „данъчнозадължено лице” по смисъла на разпоредбите на дял III от Директива 2006/112 и на „лице – платец на данъка” по смисъла на дял XI, глава 1, раздел 1 от Директива 2006/112. Настоящият състав иска да установи още дали разпоредбите на чл.62 и чл.63 от Директива 2006/112 се противопоставят на национална разпоредба, която определя като дата на данъчното събитие, датата на изпълнение на освободената доставка вместо датата, на която възниква условието същата да бъде обложена?

**41.** Съгласно разпоредбата на чл.63 от Директива 2006/112, данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. В този смисъл е и разпоредбата на чл.25, ал.2 от ЗДДС. В същото време, разпоредбата на чл.130, ал.2 от ЗДДС, въвежда специално правило, според което в хипотезата на бартер – когато възнаградението е определено в стоки или услуги, се приема, че данъчното събитие за двете

доставки възниква на датата на данъчното събитие на по – ранната от тях. Предвид съображение 24 към Директивата и по съображенията изложени в точка 40 от настоящото определение, настоящият състав има съмнения относно съответствието на разпоредбата на чл.130, ал.2 от ЗДДС с разпоредбата на чл.63 от Директивата, поради което иска да разбере, дали разпоредбата на чл.63 от Директива 2006/112 се противопоставя на национална разпоредба и практика, според която датата на данъчното събитие за доставка на части от сграда възниква не в момента на прехвърляне на собствеността, а в по – ранен момент, на датата на осъществяване на договорената насрещна престация, изразяваща се в освободена доставка извършена от лице, което няма качеството „данъчнозадължено лице” и „лице – платец на данъка”?

**42.** Както бе посочено по – горе, в хипотезата на бартер, възнаграждението за доставката се определя в насрещна доставка на стоки или услуги. Извършването на едната доставка се счита за плащане по другата доставка, поради което осъществяването на първата доставка логично може да се счита за авансово плащане по отношение на насрещната доставка. В този смисъл, ако е налице авансово плащане, по правилото на чл.25, ал.6 от ЗДДС, следва да се приеме, че данъкът е станал изискуем на датата на извършване на това плащане, тоест, правилото на чл.130, ал.2 от ЗДДС не изглежда да е в отклонение от общите правила на настъпване на данъчно събитие. Друг е въпросът, че към този момент разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС предвижда данъчната основа да бъде не стойността на това авансово плащане, а пазарната стойност на предоставяната стока/услуга. В същото време, съгласно разпоредбата на чл.65 от Директивата, когато трябва да се извърши плащане по сметка преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума. Едното възможно тълкуване на тази общностна разпоредба е, че за авансово плащане може да се приеме само плащането по сметка (тоест паричното плащане), а не чрез друга доставка на стока или услуга, поради което настоящият състав иска да установи дали разпоредбата на чл.65 от Директива 2006/112 се противопоставя на национална разпоредба, която свързва настъпването на изискуемостта на данъка с плащане, определено изцяло или частично в стоки или услуги?

**43.** След като се изяснят въпросите относно настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, при разрешаването на настоящият казус, съдът трябва да отговори на въпроса как трябва да се определи данъчната основа за облагане с ДДС и какъв е размера на дължимия ДДС. Съгласно разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС в приложимата редакция, данъчната основа на доставката е пазарната цена на доставяната стока или услуга. Считано от 01.01.2010г. е в сила изменение на разпоредбата, според което в хипотезите на бартер, данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на получаваната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. Считано от 01.01.2011г. е в сила друго изменение на разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС, според което в хипотезите на бартер, данъчната основа за всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. Това е и действащата към настоящия момент редакция на нормата. Цитираните изменения касаят следващ данъчен период и не са приложими към разрешаването на казуса. От друга страна, според разпоредбата на чл.73 от Директивата, 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 или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

**44.** В конкретния случай, според правилото на чл.26, ал.7 от ЗДДС и съобразно разпоредбата на чл.130, ал.2 от ЗДДС, жалбоподателят е следвало да начисли ДДС върху пазарната цена на 25% от РЗП на бъдещата сграда към датата на учредяване на правото на строеж, което предвид липсата на разрешение на строеж и проектна документация към този момент е било невъзможно. Според настоящия състав, ирелевантно е обстоятелството, че в един следващ момент е възможно изготвянето на такава оценка, тъй като изпълнението на задължението за начисляване на ДДС следва да е възможно в периода на възникване на данъчното събитие и не следва да представлява невъзможност или прекомерна трудност за данъчно задълженото лице.

**45.** Според чл.73 от Директивата, 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 или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката. Предвид цитираното правилно, според настоящия състав обосновано възниква съмнението относно съвместимостта на разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС с правилото за определяне на данъчната основа по чл.73 от Директивата. В тази връзка, настоящият състав отчита и съображение 25 към Директивата, според което данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави-членки.

**46.** Освен, че разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС предвижда, че данъчната основа е стойността на предоставяната стока или услуга, правилото е, че тази стойност е конкретно пазарната цена. 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. Хипотезата на бартер не е изрично посочена в разпоредбата на чл.80 от Директивата, поради което, настоящият състав иска да получи отговор на въпроса дали разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директива 2006/112 се противопоставят на национална разпоредба, според която, когато възнаграждението за доставката е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката във всички случаи е пазарната ѝ цена?

**47.** В заключение, настоящият състав намира за необходимо да посочи, че са му известни отправени преюдициални запитвания от страна на Върховния административен съд, по които пред СЕС са образувани дела С-549/11 „Орфей България” ЕООД и С-19/12 „Ефир” ООД. Същите са относими към настоящият казус тъй като касаят въпросите за датата на настъпване на данъчното събитие в хипотезите на бартер, включително когато едната от насрещните престации е освободена доставка, но по тях не е повдиган въпроса за извършване на доставките от лица, които нямат качеството на данъчно задължено лице.

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/** Понятието за данъчно събитие по смисъла на чл.62, пар.1 от Директива 2006/112, трябва ли да се тълкува в смисъл, че обхваща и случаите на освободени доставки, включително такива извършени от лице, което няма качеството на „данъчнозадължено лице“ по смисъла на разпоредбите на дял III от Директива 2006/112 и на „лице – платец на данъка“ по смисъла на дял XI, глава 1, раздел 1 от Директива 2006/112?

**2/** Разпоредбите на чл.62 и чл.63 от Директива 2006/112 противопоставят ли се на национална разпоредба, която определя като дата на данъчното събитие, датата на изпълнение на освободената доставка вместо датата, на която възниква условието същата да бъде обложена?

**3/** Разпоредбата на чл.63 от Директива 2006/112 противопоставя ли се на национална разпоредба и практика, според която датата на данъчното събитие за доставка на части от сграда възниква не в момента на прехвърляне на собствеността, а в по – ранен момент, на датата на осъществяване на договорената насрещна престация, изразяваща се в освободена доставка извършена от лице, което няма качеството „данъчнозадължено лице“ и „лице – платец на данъка“?

**4/** Разпоредбата на чл.65 от Директива 2006/112 противопоставя ли се на национална разпоредба, която свързва настъпването на изискуемостта на данъка с плащане, определено изцяло или частично в стоки или услуги?

**5/** Разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директива 2006/112 противопоставят ли се на национална разпоредба, според която, когато възнаграждението за доставката е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката във всички случаи е пазарната ѝ цена?

**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:**