

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№

Гр. Варна, 17.12.2010 година

Административен съд – Варна, V състав, в закрито заседание на седемнадесети декември две хиляди и десета година, в състав:

Съдия: Ивелина Янева

като разгледа адм. дело № 2577/10г. по описа на АдМС - Варна, за да се произнесе, взе предвид следното:

Образувано е по жалба на АДСИЦ „Болкан енд Сий пропъртис” с адрес на управление гр.Варна, ул.”Цар Симеон I” № 31 против Ревизионен акт № 031000376 / 09.06.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна, потвърден с Решение № 535 / 19.07.2010г. на Директора на Дирекция “ОУИ” – Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчен период м.07.2009г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 20 510,42лв. В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното решаване на правния спор, с който е сезиран, следва да бъдат тълкувани разпоредби на общностното право, във връзка с което счете за необходимо по своя инициатива да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл. 267, пар. 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

I. Страни по делото:

1. Жалбоподател - АДСИЦ „Болкан енд Сий пропъртис” с адрес на управление гр.Варна, ул.”Цар Симеон I” № 31, представлявано от Л.Д. – Изпълнителен директор и С.Л. – Председател на СД.

2. Ответник – Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр.Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите.

II. Предмет на делото:

Ревизионен акт № 031000376 / 09.06.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна, с който за данъчен период м.07.2009г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 20 510,42лв.

III. Фактическа обстановка:

III.1. АДСИЦ „Болкан енд Сий пропъртис” е вписано в търговския регистър от 2007г., по ЗДДС от 25.11.2008г. и през ревизионния период 01.07 – 31.07.2009г. извършва дейност инвестиране на парични средства, набирани чрез емитиране на ценни книжа в недвижими имоти, като притежава от м. март 2007г. лиценз от Комисията по финансов надзор за извършване на дейност като Акционерно дружество със специална инвестиционна цел.

III.2. С нотариален акт № 127, т.І, рег. № 1403, дело № 124 от 30.06.2009г. АДСИЦ „Болкан енд Сий пропъртис“ закупува от ЕООД „Равда тур“ недвижими имоти, находящи се в с.Равда, местност Хендек Тарла – поземлен имот с идентификатор 61056.100.438 с площ от 23 300кв.м.; поземлен имот с идентификатор 61056.100.434 с площ от 12 907кв.м., право на собственост върху индивидуално обособени обекти – апартаменти, гаражи и парко-места общо 83 обекта – находящи се в блок „А“, „В“, „С“ и „С2“ за цена от 8 671 244,28лв. без ДДС, от които сумата от 3 540 736,84лв. без ДДС е стойността на земята, а 5 130 507,44лв. без ДДС е стойността на продаваните обекти.

III.3. С нотариален акт № 128, т.І, рег. № 1404, дело № 125 от 30.06.2009г. АДСИЦ „Болкан енд Сий пропъртис“ закупува от ЕООД „Равда тур“ недвижими имоти, находящи се в с.Равда, местност Хендек Тарла – индивидуално обособени обекти – апартаменти и парко-места, общо 183 обекта – находящи се в блок „D“, „E1“, „E2“, „F1“, „F2“ и „F3“, както и находящи се в блок „R“ – бистро, магазин едно, магазин две и магазин три за сумата от 12 647 607,83лв.

III.4. За покупко-продажбата на тези имоти на 30.03.2009г. е сключен предварителен договор между същите страни, по който е извършено плащане и е издадена фактура, чиято стойност е приспадана при издадените окончателни фактури след изповядване на сделките. Дължимата и заплатена обща стойност без ДДС на описаните по-горе имоти възлиза на 21 318 852,11лв.

III.5. Едноличен собственик на капитала на ЕООД „Равда тур“ е АД „Холдинг Варна“, който притежава 27,98% от акциите на ревизираното лице.

III.6. Изготвени са от лицензирани оценители две експертизи – от ревизираното лице и възложена от орган по приходите за определяне на пазарна цена на имотите по нотариалните актове. Съгласно представената от ревизираното лице оценка, изготвена от едно лице, пазарната стойност на обектите е в размер на 20 692 800лв. В хода на ревизията е изготвена експертиза за определяне на пазарна стойност от трима лицензирани оценители, която определя пазарна цена на същите обекти в размер на 21 216 300лв.

III.7. Въз основа на така установените факти органите по приходите приемат, че е налице разлика, представляваща отклонение от пазарните цени в размер на 102 552,11лв. Предвид разпоредбата на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС, че данъчната основа при сделки между свързани лица е пазарната цена, то начисления ДДС върху цена по-висока от пазарната цена представлява неправомерно начислен данък по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС и за ревизираното лице не възниква право на приспадане на данъчен кредит върху разликата. С ревизионния акт е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 20 510,42лв.

III.8. Ревизионния акт е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите. С Решение № 535 / 19.07.2010г. е потвърден РА № 031000376 / 09.06.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП Варна, в обжалваната част, в която за данъчен период м.07.2009г. е отказано право на данъчен кредит в размер на 20 510,42лв.

IV. Приложими нормативни разпоредби

A. Национално право

IV.A.1. Приложимият материален закон е Закон за данък върху добавената стойност

Обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, изм., бр. 86 от 24.10.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република

България към Европейския съюз - 1.01.2007 г., доп., бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз - 1.01.2007 г., изм. и доп., бр. 108 от 29.12.2006 г., в сила от 1.01.2007 г.; Решение № 7 на Конституционния съд на РБ от 23.04.2007 г. - бр. 37 от 8.05.2007 г.; изм., бр. 41 от 22.05.2007 г., изм. и доп., бр. 52 от 29.06.2007 г., в сила от 1.11.2007 г., изм., бр. 59 от 20.07.2007 г., в сила от 1.03.2008 г., изм. и доп., бр. 108 от 19.12.2007 г., в сила от 19.12.2007 г., бр. 113 от 28.12.2007 г., в сила от 1.01.2008 г., бр. 106 от 12.12.2008 г., в сила от 1.01.2009 г., доп., бр. 12 от 13.02.2009 г., в сила от 13.02.2009 г.

IV.A.2. Съгласно чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС - данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица.

IV.A.3. Съгласно чл.70, ал.5 от ЗДДС не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

IV.A.4. В Данъчно-осигурителния процесуален кодекс / ДОПК / Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 1.01.2006 г., изм., бр. 30 от 11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г., бр. 33 от 21.04.2006 г., изм. и доп., бр. 34 от 25.04.2006 г., в сила от 1.01.2008 г. (*), изм., бр. 59 от 21.07.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз - 1.01.2007 г., изм. и доп., бр. 63 от 4.08.2006 г., в сила от 4.08.2006 г., доп., бр. 73 от 5.09.2006 г., в сила от 1.01.2007 г., (*) изм., бр. 80 от 3.10.2006 г., в сила от 3.10.2006 г., бр. 82 от 10.10.2006 г., изм. и доп., бр. 86 от 24.10.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз - 1.01.2007 г., изм., бр. 95 от 24.11.2006 г., в сила от 1.01.2007 г., изм. и доп., бр. 105 от 22.12.2006 г., изм., бр. 46 от 12.06.2007 г., в сила от 1.01.2008 г., бр. 52 от 29.06.2007 г., в сила от 1.11.2007 г., (*) бр. 53 от 30.06.2007 г., в сила от 30.06.2007 г., бр. 57 от 13.07.2007 г., в сила от 13.07.2007 г., бр. 59 от 20.07.2007 г., в сила от 1.03.2008 г., изм. и доп., бр. 108 от 19.12.2007 г., в сила от 19.12.2007 г., бр. 109 от 20.12.2007 г., в сила от 1.01.2008 г., изм., бр. 36 от 4.04.2008 г., бр. 69 от 5.08.2008 г., доп., бр. 98 от 14.11.2008 г., изм. и доп., бр. 12 от 13.02.2009 г., в сила от 1.05.2009 г., изм., бр. 32 от 28.04.2009 г., доп., бр. 41 от 2.06.2009 г., в сила от 1.07.2009 г., изм., бр. 93 от 24.11.2009 г., в сила от 25.12.2009 г. са дадени легални определения на относими към спора понятия.

IV.A.5. Съгласно §1, т.3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК "Свързани лица" са:

- а) съпрузите, роднините по права линия, по сребрена - до трета степен включително; и роднините по сватовство - до втора степен включително, а за целите на чл. 123, ал. 1, т. 2 - когато са включени в общо домакинство;
- б) работодател и работник;
- в) съдружниците;
- г) лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество;
- д) лицата, в чийто управителен или контролен орган участва едно и също юридическо или физическо лице, включително когато физическото лице представлява друго лице;
- е) дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете или акциите, издадени с право на глас в дружеството;
- ж) лицата, едното от които упражнява контрол спрямо другото;
- з) лицата, чиято дейност се контролира от трето лице или от негово дъщерно дружество;
- и) лицата, които съвместно контролират трето лице или негово дъщерно дружество;
- к) лицата, едното от които е търговски представител на другото;
- л) лицата, едното от които е направило дарение на другото;

м) лицата, които участват пряко или косвено в управлението, контрола или капитала на друго лице или лица, поради което между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните.

IV.A.6. Съгласно §1, т.4 от Допълнителните разпоредби на ДОПК "Контрол" е налице, когато контролиращият:

- а) притежава пряко или косвено или по силата на споразумение с друго лице повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице, или
- б) има възможност да определя пряко или непряко повече от половината от членовете на управителния или контролния орган на друго лице, или
- в) има възможност да ръководи, включително чрез или заедно с дъщерно дружество по силата на устав или договор дейността на друго лице, или
- г) като акционер или съдружник в едно дружество контролира самостоятелно по силата на сделка с други съдружници или акционери в същото дружество повече от половината от броя на гласовете в общото събрание на дружеството, или
- д) може по друг начин да упражнява решаващо влияние върху вземането на решения във връзка с дейността на дружеството.

IV.A.7. Съгласно §1, т.8 от Допълнителните разпоредби на ДОПК "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.

IV.A.8. Съгласно §1, т.10 от Допълнителните разпоредби на ДОПК "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.

Б.Общностно право

IV.B.1. Разпоредби от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

IV.B.2. Съгласно т.59 от преамбюла на Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност държавите-членки следва да могат в определени граници и при определени условия да въвеждат или да продължават да прилагат специални мерки чрез дерогация на настоящата директива, за да опростят събирането на данъка или да предотвратят някои форми за неплащане или избягване на данъка.

IV.B.3. Съгласно чл.80, ал.1 б."б" от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност 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 - когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177.

V. Съдебна практика

V.1. По приложението на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС е налице практика на Върховния административен съд на Република България, представляващ окончателна съдебна инстанция по спорове като настоящия. Тази практика е свързана основно с методите за определяне на пазарна цена на стоки и услуги, за покупката/продажбата на които е начислен ДДС или отказано право на приспадане на ДДС от органи по приходите при НАП – Решение № 11820 / 13.10.2010г. на ВАС по адм.д. № 3376 / 2010г., Решение № 9672 / 12.07.2010г. на ВАС по адм.д. № 3193 / 2010г., Решение № 13799 / 17.11.2009г. на ВАС по адм.д. № 8106 / 2009г.

V.2. Настоящия съдебен състав не установи Практика на Съда на Европейските общности по тълкуването на разпоредбата на чл.80, ал.1 б.”б” от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност или съответната ѝ разпоредба на чл.11, дял А, параграф 6, четвърта алинея от Директива 77 / 388 / ЕИО относно общата система на данъка върху добавената стойност.

VI. Доводи и правни изводи на страните.

VI.1. Жалбоподателят навежда доводи, че сделката, предмет на съдебното производство е сключена при пазарни цени, тъй като е налице незначително отклонение от около 1 евро на квадратен метър на цената, при която са закупени имотите и определената от три вещи лица пазарна стойност. Навежда се и довод за несъответствие на нормата на българския Закон за ДДС с разпоредбите на чл.80, ал.1 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. Според дружеството в случаите на доставка между свързани лица, при което доставчикът има право на пълен данъчен кредит, формирането на данъчната основа на доставката трябва да стане съгласно общите правила, а не непременно да бъде равна на пазарната цена на доставяната стока или услуга. Претендира се пряко приложение на общностната норма, посочена по-горе. По отношение преюдициалното запитване и формулираните от съда въпроси не изразява становище, въпреки дадената му възможност.

VI.2. Ответника счита, че разпоредбата на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС установява императивно, че при сделки между свързани лица данъчната основа за целите на облагането по ЗДДС е пазарната цена на стоките или услугите. Поради това, ревизираното лице, което е осъществило доставки със свързано лице, следва да докаже, че тези сделки са осъществени по пазарни цени, за да има право на данъчен кредит, съответстващ на размера на начисления по доставките данък върху данъчна основа, която е пазарна цена на стоката или услугата. След като в нарушение на закона е определена данъчната основа, то и начисления в повече ДДС от издателя на фактурата се явява неправомерно начислен по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС и за получателя по фактурата не възниква право на приспадане на данъчен кредит. По отношение несъответствието на материалния данъчен закон с директива 2006 / 112 / ЕО, прякото приложение на общностното право, преюдициалното запитване и формулираните от съда въпроси не изразява становище, въпреки дадената му възможност.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

VII.1. Между страните в настоящото производство липсва спор по отношение на факти, както и по отношение на пазарната стойност на закупените от АДСИЦ „Болкан

енд сий пропъртис” недвижими имоти, съгласно текста на жалбата и изявление на процесуалния представител на страната в съдебно заседание на 05.10.2010г.

VII.2. Спорът между страните е правен. За да извърши преценка относно законосъобразността на обжалвания ревизионен акт, настоящия състав е длъжен да установи дали са предпоставките за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит по оспорените от НАП фактури, както и дали е неправомерно начислен данък по смисъла на чл.70, ал.5 от ЗДДС. В материалния данъчен закон и в ДОПК липсва легално определение на понятието „неправомерно начислен данък”, като съдебната практика на Върховния административен съд приема, че по аргумент от противното това може да се приеме, че е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. /Решение № 11786 / 13.10.2010г. по адм.д. № 3902 / 2010г., Решение № 10890 / 27.09.2010г. по адм.д. № 2349 / 2010г., Решение № 9714 / 12.07.2010г. по адм.д. № 3779 / 2010г. и др./. В конкретния случай се претендира, че начисления в по-висок размер ДДС върху данъчна основа, различаваща се от пазарната цена на сделката, представлява неправомерно начислен данък и е налице самостоятелно законово основание за отказ на правото на приспадане на данъчен кредит. Разпоредбата на българския ЗДДС по отношение на сделките между свързани лица е категорична – данъчната основа е пазарната цена, като единствено условие е наличието на свързаност между лицата. Обстоятелствата дали доставчика и получателя имат право на пълен данъчен кредит по доставката или на частичен, дали е коригиран ползвания данъчен кредит и наличието на пренебрежимо малко отклонение между договорената цена и пазарната такава са неотнормирани въпроси при прилагането на този законов текст. Доколкото Република България е била длъжна до 01.01.2008г. да транспонира разпоредбите на Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и предвид изричното позоваване от жалбоподателя на несъответствието на приложимия национален закон с посочената директива, то настоящия съдебен състав намира, че следва да отправи преюдициално запитване за тълкуване на общностни норми. Тълкуването е необходимо и предвид предоставената свобода на страните-членки да определят мерки във връзка с предотвратяването на някои форми за неплащане или избягване на данъка.

Предвид гореизложеното и с оглед фактите по делото, съдът приема, че за решаването на делото е допустимо и наложително да отправи преюдициално запитване до Съда на ЕО и, че такова едно запитване при всички случаи е необходимо по смисъла на чл. 234, ал. 2 от ДЕО за изясняване на значението на цитираната разпоредба от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Мотивиран така и на основание чл. 234, ал. 2 от ДЕО във връзка с чл. 628 от ГПК и с чл. 144 от АПК, както и на основание чл. 631 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК, вр. §2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, Административен съд Варна, пети състав,

О П Р Е Д Е Л И:

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

1. Следва ли чл.80, ал.1, б.”в” от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува в смисъл, че при доставка между свързани лица, когато насрещната престация

е по-висока от пазарната цена, данъчната основа е пазарната стойност на операцията единствено в случаите, когато доставчикът няма право на пълно приспадане на данъчен кредит за закупуването/създаването на стоките, предмет на доставката.

2. Следва ли чл.80, ал.1, б."в" от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува в смисъл, че когато доставчикът е упражнил пълно право на приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, предмет на последваща доставка между свързани лица на стойност по-висока от пазарната и това право на данъчен кредит не е коригирано по реда на чл.173-177 от директивата, то държавата-членка не може да предвиди мерки, определящи за данъчна основа единствено пазарната цена.

3. В чл.80, ал.1 от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност изчерпателно ли са изброени хипотезите, представляващи условия, при наличието на които държавата-членка може да вземе мерки данъчната основа на доставката да е пазарната стойност на операцията.

4. Допустима ли е национална правна уредба като тази на чл.27, ал.3, т.1 от ЗДДС за обстоятелства различни от изброените в чл.80, ал.1, б."а", „б" и „в" от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

5. В случай като процесния, разпоредбата на чл.80, ал.1, б.,„в" от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност има ли директен ефект и може ли да бъде приложена пряко от националния съд.

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.

Съдия: