

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№305

град Велико Търново, 02.08.2017 година

Административен съд – Велико Търново, VI - ти състав, в закрито съдебно заседание на втори август през две хиляди и седемнадесета година, в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Росен Буюклиев

като разгледа докладваното от председателя адм.дело № 13 по описа на Административен съд – Велико Търново за 2013 г., за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано по жалба на данъчния субект Н.И.Я., който е регистриран съгласно българското национално право като едноличен търговец с наименование (фирма) „Агролес – Н.Я.“, ЕИК 114620432, с която се оспорва законосъобразността на ревизионен акт №Р-04001516003146-091-001/16.09.2016 г. на двама органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с Решение № 371/16.12.2016 г. на директора на дирекция ОДОП – Велико Търново при ЦУ на НАП.

С този спорен пред настоящата юрисдикция ревизионен акт в частта му, потвърдена от ответника, са установени допълнителни извън декларирани от субекта задължения за пряк подоходен данък в размер от 50 509, 88 лв., както и лихви в размер от 13 848, 22 лв.

В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното му решаване следва да се разтълкуват авторитетно разпоредби на Общностното право, във връзка с което счете за необходимо с оглед на служебното начало, а и предвид изтъкнати от жалбоподателя доводи, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл.267, параграф 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

I. Страни по делото:

1. Жалбоподател по делото е Н.И.Я., който е регистриран съгласно българското национално право като едноличен търговец с наименование (фирма) „Агролес – Н.Я.“, ЕИК 114620432, като адресът и седалището на предприятието му е в с.*****.

2. Ответник по делото е директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – гр.Велико Търново при Централно управление на Националната агенция по приходите, който е задължителна контролна административна инстанция на администрацията, която е компетентна по отношение на администрирането и установяването на подоходните данъци и органите на която са издали спорния пред съда ревизионен акт.

II. Предмет на делото:

3. Ревизионен акт №Р-04001516003146-091-001/16.09.2016 г. на двама органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с Решение № 371/16.12.2016 г. на директора на дирекция ОДОП – Велико Търново при ЦУ на НАП, с който, както се отбеляза, са установени допълнителни извън декларирани от субекта задължения за подоходен пряк данък в размер от 50 509, 88 лв. в едно със законни лихви, определени към момента на издаването на спорния акт.

III. Фактическа обстановка:

4. От преписката се установява, че жалбоподателят е български гражданин, регистриран като едноличен търговец по смисъла на българското право, като притежава търговско предприятие, установено в село Девенци. Същият, чрез това предприятие, е регистриран земеделски производител, като основната му оперативна дейност е свързана с производството на непреработена растителна и животинска продукция.

5. В контекста на въпросите, които настоящата инстанция намира, че е уместно да отправи до

Съда на Европейския съюз, то фактите които следва да се опишат за целите на преюдициалното запитване са тези, които касаят отказано данъчно предимство под формата на преотстъпен пряк подоходен данък в размер от 60% от декларирания като дължим такъв данък за данъчната 2013 г.

6. Няма спор, че актът, който се оспорва пред настоящата юрисдикция, е валиден и е издаден при спазване на националните процесуални правила, уреждащи учредяването, развитието и приключването на ревизионните производства.

7. И пред съда не е спорно, че за 2013 г. лицето е декларирано чрез данъчната си декларация данъчно облекчение от 48 588 лв., като не е внесло изцяло декларирания подоходен данък от 82 354, 09 лв., а – предвид направените предварително в съответствие с националния закон авансови вноски за този данък – подоходен данък от 17 970, 29 лв., като е ползвало и законово установена възможност от 5% отстъпка.

8. За да ползва това данъчно облекчение, лицето е посочило в декларацията си, че отговаря на изискванията на националния закон, който урежда възможността от преотстъпването на прекия подоходен данък при определени условия.

9. По делото не е спорно, а и съдът в хода на процеса установи, че действително лицето принципно е имало право да ползва целият размер на преотстъпването (данъчното предимство), ако се следва тълкуването на националното право, преобладаващо в практиката на Върховният административен съд – юрисдикция, която окончателно решава спорове като настоящият.

10. За да променят данните от подадената от лицето годишна данъчна декларация, органите по приходите са приели, че лицето, макар и да отговаря на специалните условия за преотстъпване на част от подоходния данък, не отговаря на общи условия, поставени в друг приложим закон. Приложимостта на другия закон (Закон за корпоративното подоходно облагане) е следствие на ползвана от националният законодател нормативна техника на отпращане. Приходните органи са приели, че тези общи условия важат за всички видове данъчни предимства, включително и за конкретно декларираното преотстъпване на част от подоходния данък. Неспазването им според тях е довело до невъзможност да се ползва данъчното предимство така, както е декларирано. Следствието от това разбиране на органите по приходите е елиминирането на това данъчно предимство и установяването на целия размер на дължимия подоходен данък, както и лихви върху несвоевременно внесени авансови вноски за този размер.

11. Както настоящият съд подчерта, в хода на съдебното дирене се установи, че действително специалните предпоставки за ползването на данъчното облекчение са били налице за тази година спрямо жалбоподателя съобразно приложимия закон и условията на закона, към който препраща той (Закон за корпоративното подоходно облагане). Въпреки това, общите предпоставки на Закона за корпоративното подоходно облагане, към който отпраща нормата на приложимия закон, не са били налице и това е установено пред съда чрез съответните доказателства.

12. Тези предпоставки, най – общо казано, допускат преотстъпването на данъка в размер от 60 процента, само ако съответното лице няма конкретно нормативно посочени в националната норма публични задължения към края на годината, за която се декларира и ползва преотстъпването на подоходния данък.

13. Няма спор между страните, че ползването при деклариране преотстъпване на подоходния данък е форма на държавна помощ, която е била предварително съобщена на Европейската Комисия, като с решение от 11.2.2011 г., С(2011) 863 относно помощ №546/2010, помощ за инвестиции в земеделските стопанства чрез преотстъпване на корпоративен данък, издадено в съответствие с чл.108, §3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, тази институция е заключила, че помощта е съвместима с чл.107, §3 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС).

14. В решението си Комисията е приела, че правното основание за ползването на държавната помощ са разпоредбите на два национални закона – Закона за данъците върху доходите на физическите лица и Закона за корпоративното подоходно облагане. Последвали са две изменения относно тази държавната помощ, одобрени от Комисията с решение от 31.10.2011 г. - С (2011) 8001 и от 05.06.2013 г. – С(2013) 3186, които обаче са ирелевантни за разглеждания случай.

15. Най – сетне, след издаването на решението на Комисията, с която посочената държавна помощ, предоставяна на бенефициерите от Република България, е призната за съвместима с разпоредбата на чл.107, §3 от ДФЕС, Република България е започнала да прилага нормите на националното законодателство, предвиждащи предпоставките и процедурите за ползването на помощта, разписана в националния закон като данъчно предимство, като изследвания период е настъпил след началото на това правоприлагане.

IV. Приложими нормативни разпоредби:

Национално право:

16. В настоящият казус приложими са разпоредбите на Закона за данъте върху доходите на физическите лица (ЗДФЛ), в сила от 01.01.2007 г., изменян и допълван, както и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в сила от 01.01.2007 г., изменян и допълван. Освен това приложими са разпоредбите на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, който е в сила от първи януари 2006 г. и също е изменян и допълван.

Приложими разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДФЛ):

А) Съгласно разпоредбата на чл.1 „Този закон урежда облагането на доходите на физическите лица, включително от дейност като едноличен търговец.“.

Б) Съгласно чл. 26. (1) „Облагаемият доход от стопанска дейност като едноличен търговец е формираната по реда на [Закона за корпоративното подоходно облагане](#) данъчна печалба, включваща и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието на едноличния търговец без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър.“.

В) Според чл.48. (2) „Размерът на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец, както и за доходите от стопанска дейност по [чл. 29а](#), се определя, като годишната данъчна основа по [чл. 28, ал. 2](#) се умножи по данъчна ставка 15 на сто.“.

Г) Съгласно приложимата към съответната данъчна година редакция на чл.48. (6) „Данъкът върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец се преотстъпва в размер до 60 на сто на лица, регистрирани като земеделски производители, за годишната данъчна основа от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция при условията за преотстъпване на корпоративен данък по [чл. 189б от Закона за корпоративното подоходно облагане](#).“.

Д) Съответно разпоредбата на действащата за тази година редакция на чл.48. (7) предвижда, че „Преотстъпването на данък по ал. 6, представляващо държавна помощ за земеделски производители, не може да се ползва от лице, което е предприятие в затруднение.“.

Е) Според §26 от Преходните и заключителните разпоредби към Закона за изменение и допълнение на [Закона за данъците върху доходите на физическите лица](#), който е в сила от 01.01.2009 г. „Преотстъпването на данък по [чл. 48, ал. 6](#) се прилага след постановяване на положително решение от Европейската комисия за съвместимост с правилата в областта на държавните помощи. При условие че Европейската комисия постанови положително решение до 31 март 2011 г., преотстъпването може да се приложи и за 2010 г. Преотстъпване на авансови вноски за данъка на земеделските производители не се допуска до датата на положителното решение на Европейската комисия.“.

Ж) Съгласно §28 от Преходните и заключителните разпоредби към Закона за изменение и допълнение на [Закона за данъците върху доходите на физическите лица](#), който е в сила от 01.01.2014 г. „Данъчното облекчение по [чл. 48, ал. 6](#) може да се ползва до 31 декември 2013 г., включително за данъка върху годишната данъчна основа по [чл. 28](#) за 2013 г.“.

Приложими разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО):

А) Приложимата редакция на разпоредбата на чл.2, ал.1, т.3 предвижда „Данъчно задължени лица са едноличните търговци, както и физическите лица, регистрирани като тютюнопроизводители и земеделски производители, които определят облагаемия си доход по реда на [чл. 26](#) от Закона за данъците върху доходите на физическите лица - за данъците, удържани при източника и в случаите, определени в [Закона за данъците върху доходите на физическите лица](#)“.

Б) Според чл.166 „Преотстъпване на корпоративен данък е правото на данъчно задължено лице да не внася в републиканския бюджет определените по реда на този закон суми за корпоративен данък, които остават в патримониума на данъчно задълженото лице и се разходват за цели, определени със закон.“.

В) Съгласно чл.167, ал.1 „По реда на тази глава се преотстъпва или намалява корпоративният данък, съответно се намалява счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат, при условие че към 31 декември на съответната година данъчно задълженото лице няма: подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, и задължения за санкции по влезли в сила наказателни постановления, свързани с нарушаване на нормативните актове относно публичните задължения, и лихви, свързани с невнасянето в срок на задълженията по т. 1 и 2.“.

Г) Според чл.189б, ал.1 в релевантната редакция „Корпоративният данък се преотстъпва в размер до 60 на сто на данъчно задължени лица, регистрирани като земеделски производители, за данъчната им печалба от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция.“.

Д) Съгласно разпоредбата на чл.189б, ал.2 „Корпоративният данък се преотстъпва, когато са изпълнени едновременно следните условия: преотстъпеният данък се инвестира в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на посочената в ал. 1 дейност, в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването; активите по т. 1 са придобити при пазарни условия, съответстващи на такива при несвързани лица; дейността по ал. 1 трябва да продължи да се осъществява за период от поне три години след годината на преотстъпване; това обстоятелство се декларира всяка година до изтичане на тригодишния срок с годишните данъчни декларации; преотстъпеният данък не трябва да превишава 50 на сто от стойността на активите по т. 1; активите по т. 1 не заместват съществуващи активи; за активите по т. 1 земеделският производител не е получател (бенефициент) по някоя от следните помощи: помощ по смисъла на чл. 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз; минимална помощ по смисъла на Регламент (ЕО) № 1535/2007 на Комисията от 20 декември 2007 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора за създаване на Европейската общност към помощите de minimis в сектора на производството на селскостопански продукти (ОВ, L 337/35 от 21 декември 2007 г.); финансова помощ по Програмата за развитие на селските райони и всяка друга публична финансова помощ от националния бюджет и/или от бюджета на Европейския съюз.“.

Е) Според §41 от Преходните и заключителни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, в сила за процесния период „Данъчното облекчение по чл. 189б се прилага след постановяване на положително решение от Европейската комисия за съвместимост с правилата в областта на държавните помощи. При условие, че Европейската комисия постанови положително решение до 31 март 2011 г., данъчното облекчение може да се приложи и за 2010 г. Преотстъпване на авансови вноски за корпоративен данък на земеделските производители не се допуска до датата на положителното решение на Европейската комисия.“.

Приложими разпоредби на Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК):

А) Съгласно чл.108, ал.1 „Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118.“.

Б) Съгласно разпоредбата на чл.109, ал. 1 „Не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация.“.

В) Съгласно разпоредбата на чл.156, ал.1 „Ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението по чл. 155, може да се обжалва чрез решаващия орган пред административния съд по местонахождението му в 14-дневен срок от получаването на решението.“.

Г) Съгласно чл.160, ал.1 „Съдът решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата.“.

Общностно право:

17. Разпоредби от Договора за функционирането на Европейския съюз:

А) Съгласно чл.3, §1, т.а) „Съюзът разполага с изключителна компетентност в следните области: установяване на правила относно конкуренцията, необходими за функциониране на вътрешния пазар;“.

Б) Според чл.107, §3, б.в) „За съвместими с вътрешния пазар могат да се приемат: помощите, които имат за цел да улеснят развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, доколкото тези помощи не засягат по неблагоприятен начин условията на търговия до степен, която противоречи на общия интерес;“.

В) Според разпоредбата на чл.108, §3 „Комисията следва да бъде информирана в разумен срок, който да ѝ даде възможност да представи своето становище по отношение на всякакви планове за предоставянето или изменението на помощта. Ако тя счита, че такъв план е несъвместим с вътрешния пазар, като се позовава на член 107, тя без забавяне започва процедурата, предвидена в параграф 2. Заинтересованата държава-членка не може да започне прилагането на предложените

мерки, докато тази процедура не доведе до постановяването на окончателно решение.“.

18. Насоки на Общността за държавни помощи в секторите на земеделието и горското стопанство, 2007 до 2013 (ОВ С 319, 27.12.2006 г.) или за краткост Насоките:

А) Съгласно т.5 „Настоящите насоки се прилагат по отношение на всички държавни помощи, предоставени във връзка с производството, преработката и маркетинга на земеделски продукти, попадащи в обхвата на Анекс I от Договора. Те се прилагат по отношение на всички мерки за помощи, предоставени в каквато и да е форма, включително мерки за помощи, финансирани от парафискални такси, които попадат в определението на държавни помощи, предвидено в чл. 87(1) от Договора. Настоящите насоки не се прилагат по отношение на държавни помощи в рибарството и аквакултурите. Глава VII съдържа правила за помощи за горския сектор, включително помощи за залесяване на земеделски земи.“.

Б) Според т.16 „По същата причина, помощ, предоставена с обратна сила по отношение на дейности, които вече са били извършени от бенефициента, не може да се разглежда като съдържаща необходимият елемент на поощрение, и трябва да се разглежда като оперативна помощ, предназначена само да облекчи финансово бреме на бенефициента. С цел увеличаване на ефекта на поощрение на помощта и за да се подпомогне процеса на доказване при нотификация, правилата за избираемост, определени от държавите-членки, трябва да предвидят следните стъпки, които да предхождат предоставянето на помощта:

Помощ, съгласно схема за помощ, трябва да бъде предоставяна по отношение на предприети дейности или получени услуги след установяване на схемата за помощ и които са обвени от Комисията за съвместими с Договора.

Ако схемата за помощ създава автоматично право за получаване на помощта, без да се изискват допълнителни административни действия на административно ниво, помощта може да бъде предоставяна за предприети дейности или получени услуги след установяването на схемата за помощ и обявяването и от Комисията за съвместима с Договора. Ако схемата за помощ изисква подаването на заявление до съответния компетентен орган, помощта може да бъде предоставена за предприети дейности или получени услуги след изпълнение на следните условия:(а) схемата за помощ трябва да бъде установена и обявена от Комисията за съвместима с Договора; (б) заявлението за помощ трябва да бъде надлежно подадено до съответния компетентен орган;(в) заявлението трябва да бъде прието от съответния компетентен орган по начин, който го задължава да предостави помощта, ясно посочвайки размера на помощта, която ще бъде предоставена или начина по който той ще бъде изчислен; това приемане от компетентния орган може да бъде извършено само ако наличния бюджет за помощта или схемата за помощ не е изразходен. Индивидуална помощ, която е извън каквато и да е схема за помощ, може да бъде предоставена само по отношение на предприети действия или получени услуги, след като бъдат изпълнени критериите в точки (б) и (в).Тези изисквания не се прилагат ако схемите за помощ са задължителни по своята природа.“.

В) Съгласно т.26 „С цел осигуряване на кохерентност между мерките за развитие на селските райони, предложени за съфинансиране в рамките на приетите от държавите-членки програми за развитие на селските райони и мерките за развитие на селските райони, финансирани чрез държавни помощи, всяка нотификация относно помощи за инвестиции (Глава IV А и Б), помощи за околната среда и хуманно отношение към животните (Глава IV В), помощи за компенсирание на недостатъци в определени райони (Глава IV Г), помощи за отговаряне на стандарти (Глава IV Ж) и помощи за установяване на млади фермери (Глава IV З) трябва да бъде придружена от документация, показваща как мярката за държавна помощ отговаря на и е кохерентна със съответните програми за развитие на селските райони. Държавна помощ, която не е кохерентна със съответната програма за развитие на селските райони и особено държавна помощ, която води до увеличаване на капацитета до степен, надхвърляща възможностите за пласмент, няма да бъде разрешена.“.

Г) Според т.27 „Този раздел се прилага по отношение на инвестиции, свързани с първичното производство на продукти, попадащи в обхвата на Анекс I от Договора. Не се прилага по отношение на инвестиции, направени във ферма за преработка и маркетинг на такива продукти.“.

Д) Според т.29 „Помощ за инвестиции в земеделските стопанства се обявява като съвместима с чл.87(3)(в) от Договора ако изпълнява всички условия на чл. 4 от Регламент (ЕС) No 1857/2006. Без да влиза в противоречие с чл.4(7)(в) от Регламент (ЕС) No 1857/2006, помощ може да се предоставя в

същия размер и при същите условия както е установено в чл.4 за специфични земеделски продукти и по отношение на дренажните дейности или оборудването за напояване и дейностите по напояване, които не водят до намаляване на предишното използване на водата от 25%. Максималният размер на помощта, определен в чл.4(9) от Регламент No 1857/2006 не се прилага.”.

Е) Съгласно т.36 „Нотификацията на помощ за инвестиции в земеделските стопанства трябва да се придружава от документация, показваща, че помощта е насочена за ясно определени цели, отразяващи идентифицирани структурни и териториални нужди и структурни недостатъци.”.

Ж) Т.39 гласи следното: “Комисията няма да обявява като съвместима с Договора помощ за закупуване на втора ръка оборудване, ако помощта е предоставена на голяма компания.”.

19. Решение С(2011)863 на Комисията от 11.2.2011 г. относно помощ №546/2010, помощ за инвестиции в земеделски стопанства чрез преотстъпване на корпоративен данък, с което държавната помощ, представляваща въвеждането на данъчно облекчение чрез разпоредбите на чл.189б, алинеи 1-4 от ЗКПО и чл.48, алинеи 6-7 от ЗДФЛ е обявена за съвместима с чл.107, §3 от ДФЕС или за краткост Решението на Комисията.

V. Съдебна практика.

Национална съдебна практика:

20. Практиката на Върховният административен съд (ВАС), който е окончателна инстанция за съдебни спорове, породени при обжалването на ревизионни актове със сходен предмет, не може да даде отговор на въпросите, които настоящата юрисдикция иска да изясни чрез запитването си. Всъщност тази практика в преобладаващата си част при тълкуването на националните разпоредби, касаещи процесната държавна помощ, не взема предвид нито предпоставките за отпускането на помощта в обхвата, разрешен от Комисията в меродавната редакция на съответното решение, нито точността на спазването им от националните органи, които я администрират и контролират. Практиката на тази юрисдикция е почти изцяло насочена към тълкуването на институтите на националното право, като условно може да се раздели на две: тълкуването на института на чл.167 от ЗКПО и прилагането на различните редакции на чл.48, ал.6 от ЗДФЛ през различните данъчни периоди. Тази практика обаче е разнопосочна и от анализа и се установява, че при тълкуването на националното право не се изследва възможността дали прилагането на националния закон е съвместимо с разпоредбите на Общностното право и с принципите, които произтичат от тях. Така или иначе обаче при тълкуването на общите условия по чл.167 от ЗКПО за ползването на данъчните предимства, сред които е и одобрената с посоченото решение на Комисията помощ, ВАС във всички постановени от него окончателни решения счита, че тези общи условия са приложими и за тази държавна помощ, предоставяна под формата на данъчно облекчение. Единствените разлики в тълкуването на предпоставките на нормата на чл.167, ал.1 от ЗКПО на практика касаят израза „подлежащи на принудително изпълнение”. От друга страна тази практика е еднозначна, когато касае случаи на декларирано и ползвано данъчно предимство за процесния период от лица, които не са данъчно задължени по смисъла на ЗДФЛ, т.е. са извън обхвата на нормата на чл.1 от ЗДФЛ. Що се касае до данъчно задължените лица, които са обхванати от разпоредбата на чл.2, ал.1, т.3 от ЗКПО, то практиката на ВАС, която касае тълкуването на приложимата за процесната данъчна година национална разпоредба на чл.48, ал.6 от ЗДФЛ е нееднозначна. В част от решенията си ВАС приема, че тази разпоредба очертава предпоставките за ползването на данъчните облекчения – които са форма на разрешена държавна помощ съобразно цитираното решение на Комисията - чрез препращането си само и единствено към разпоредбите на чл.189б от ЗКПО, но не и към общите изисквания за ползването им по чл.167 от ЗКПО. В този смисъл са например следните решения: №12406/16.11.2016 г., №173/07.01.2016 г., №4774/28.04.2015 г., №13 916/19.12.2016 г. Обратното становище се застъпва например в решение №7728/20.06.2017 г. Както се маркира по-горе, в резултат на посоченото различното тълкуване на националния закон често се стига до нарушаване на принципа на равно третиране по отношение на бенефициерите, като в решенията на ВАС не се съдържат тълкувателни елементи, черпени от приложими институти на Общностното право.

Съдебна практика на Съда:

21. Допустимостта на държавните помощи под формата на установени в държавите – членки

данъчни или социално-икономически предимства, е била предмет на някои решения на Съда по повод отправени преюдициални запитвания на национални юрисдикции. Например в решение по дело C-6/12 от 18.07.2013 г. Съдът е дал полезни елементи на тълкуването на понятието „селективност“ като част от общото понятие за държавна помощ, предоставяна от публичните държавни органи на някои предприятия под формата на предимство в данъчното облагане на плоскостта на принципа на равно третиране. Освен това, Съдът в посоченото решение за пореден път изрично е разпределил компетентността на националните юрисдикции и на Комисията по отношение на прилагани форми на държавни помощи, независимо от това дали е проведена или не процедурата по чл.108, §3 от ДФЕС. В това решение Съдът е посочил на какви условия следва да отговаря данъчният режим, установен от Финландия в национално законодателство, допускащо приспадане на установени загуби през следващи финансови години при определени предпоставки, за да се квалифицира като държавна помощ. В решение по дело C-138/09 Съдът е тълкувал Решение SG (95)D 15975 на Комисията от 11.12.1995 г.относно Регионален закон №27/15.05.1991 г. на регион Сицилия за помощите за повишаване на заетостта с оглед определяне на обхвата му. Прието е от Съда, че за да се даде тълкуване на това решение, освен самият му текст, следва да се съобрази и уведомлението за мерките, направени от Италианското правителство, като очевидно е прието, че в тези уведомления се съдържат мотивите, съобразени в диспозитива на това решение, публикуван в Официалния вестник. Констатирано е от Съда обаче, че решението на Комисията определя само и единствено границите относно ангажимента по общия бюджет и не уточнява, нито оказва въздействие върху правилата за изплащане на конкретната помощ. По отношение на данъчното освобождаване като форма на държавна помощ е постановено от Съда решение по дело C-74/16, с което е даден отговор на въпроса дали и при какви условия предвидено в Споразумение между Испанската държава и Светия престол данъчно освобождаване представлява държавна помощ. В решението са изяснени понятията държавна помощ, предприятие, икономическа дейност и селективно икономическо предимство. Посочените решения, а и други постановени от Съда решения по повод на отправени преюдициални запитвания обаче, не дават полезни елементи на тълкуване на разпоредби на Общностното право, които намират приложение в настоящото главно производство.

VI. Доводи на страните.

22. Жалбоподателят в жалбата си, а и чрез представителя си поддържа, че прилагането на общите изисквания на чл.167 от ЗКПО към декларираното от него данъчно предимство, представляващо допустима държавна помощ по чл.48, ал.6 от ЗДДФЛ за 2013 г. е несъответно на националния закон от една страна и противоречи на правните му очаквания от друга страна с оглед разрешената му чрез решението на Комисията такава помощ под формата на преотстъпване на част от дължимия подоходен данък. Конкретно прави оплакване, че прилагането на общите предпоставки на чл.167 от ЗКПО е в разрез с ясни правила на правоприлагането, които изискват ясно и точно спазване на закона, уреждащ данъчната материя. Поддържа, че декларираната и ползвана от него помощ изцяло се вписва в изискванията и на решението на Комисията и на разпоредбите на Регламент (ЕС) 1857/2006 от 15.12.2006 г. за прилагането на членове 87 и 88 от Договора за Европейската общност към държавната помощ за малки и средни предприятия, които осъществяват дейност по производство на селскостопански продукти, които са възпроизведени само и единствено в нормите на чл.48, ал.6-7 от ЗДДФЛ, респ. в нормите на чл.189б от ЗКПО на национално ниво, като никакви други условия и предпоставки за правомерното ползване на такава помощ не се изискват за процесната 2013 г.

23. Ответникът, чрез потвърдителното си решение (акт, който е задължителна предпоставка за разглеждането на спорния ревизионен акт от съда) поддържа, че техниката на изрично законодателно препращане относно обхвата и предпоставките за ползването на държавната помощ касае само редът за това ползване, както и конкретните условия, изисквани за предоставянето и, без това да означава, че се дерогират общите изисквания за предоставянето на всякакви данъчни предимства, включително и спорното.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

24. Настоящата юрисдикция е наясно, че е нейна задача да тълкува националното право, без да прави това *contra legem*, позовавайки се на тълкуването на Общностното право. От друга страна обаче тълкуването и прилагането на национална правна уредба е свързано с приложимостта и от

гледна точка на съответствието и с нормите и принципите на Общностното право. При това настоящата юрисдикция е длъжна да тълкува разпоредбите на националното право, доколкото е възможно, по начин, който дава възможност тези разпоредби да се прилагат така, че да допринасят за прилагането на Общностното право (решение на Съда по дело C-119/05, т.60).

25. Няма никакво съмнение, че обявената от Комисията за съвместима с чл.107, §3 от ДФЕС държавна помощ, предоставяна под формата на частично преотстъпване на подоходен данък според националния чл.48, ал.6 и ал.7 от ЗДФЛ, е селективна държавна помощ.

26. Всъщност тази схема на държавна помощ се подчинява на Насоките на Общността за държавни помощи в секторите на земеделието и горското стопанство, 2007 до 2013 г. (ОВ С 319, 27.12.2006 г.), като преследва постигането на целите, заложили в разпоредбата на чл.39, §1 от ДФЕС.

27. Не е спорно, а и съдът с оглед на събраните в хода на процеса доказателства установи, че изискванията за предоставянето на държавната помощ, така, както са нотифицирани на Комисията от Република България, и съответно съобразени от нея при издаването на решението по чл.108, §3 от ДФЕС, а оттам и пренесени в нормите на чл.48, ал.6 и 7 вр. от ЗДФЛ вр. с чл.189б от ЗКПО, са спазени от РА при декларирането и ползването на помощта.

28. В този контекст следва по-конкретно да се отбележи, че от мотивите на решението на Комисията изрично се установява, че прилагането на помощта става чрез изрично посочените законови разпоредби (§7 и §8 от решението), помощта ще се предостави под формата на данъчно облекчение за субекти, регистрирани като земеделски производители под формата на 60 % преотстъпване от данъка (§10 от решението). Посочено е и кои са приемливите инвестиции, за които следва да се ползва помощта - §12 и 13 от решението. Прието е, че подпомагането преследва конкретни и ясно определени цели, а и тя няма да се предоставя в нарушение на забрани или ограничения, установени от регламентите на Съвета за създаване на обща организация на пазара (§21 и 22). Извършена е оценка на помощта за селскостопанския сектор с приложимите разпоредби за държавна помощ в селскостопанския сектор, като са съобразени Насоките, и по конкретно точки 16, 26, 27, 29 и 36, като косвено е направена и оценка за съвместимост на помощта с разпоредбите на чл.4 от Регламент (ЕС) №1857/2006 на Комисията от 15.12.2006г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора към държавната помощ за малки и средни предприятия, осъществяващи дейност в производството на селскостопански продукти и за изменение на Регламент (ЕО) № 70/2001, като е прието, че помощта отговаря на изискванията на чл.4, параграфи 2 -10 от него. Както се отбеляза, тези изисквания са налице по отношение на жалбоподателя по делото във връзка с декларираното данъчно предимство.

29. От мотивите на решението на Комисията се установява и приложимата процедура по отпускането на помощта, като е предвидено автоматичното и отпускане с подаване на годишна данъчна декларация, която установява данъчното предимство чрез декларирането му от бенефициера – данъкоплатец, като не е предвиден предварителен контрол, но получаването и е обусловено от спазването на предвидените в ЗКПО изисквания, чието изпълнение е предмет на последващ данъчен контрол от органите на НАП. Предвидено е и, че ако се установи несъответствие с изискванията за данъчно облекчение, приложима за корпоративния (в случая – подоходен) данък, съответната сума подлежи на възстановяване (§14 от решението).

30. Отново от мотивите на решението на Комисията се установява, че с него е приет и установен механизъм за пълен последващ контрол, като годината, за която се ползва облекчението (х), подлежи на контрол през година (х+2) от органите на Националната агенция по приходите с цел установяване на изпълнението на условията за предоставянето на помощта и установяване дали приемливите инвестиции са направени. Предвидено е изрично, че ако контролиращият орган открие нередност в това отношение, се извършва данъчна ревизия, за да се определи размерът на неправомерно ползваната помощ под формата на преотстъпен данък (§15 и 16 от решението).

31. Следва да се отбележи, че ревизионният акт е издаден в рамките на производство, което е започнало извън сроковете по установения с решението на Комисията пълен механизъм за последващ контрол, тъй като се установява правомерността на преотстъпване на подоходен данък за 2013 г. в производство, учредено едва на 10.05.2016 г. с оглед на датата на заповедта за възлагането на ревизия. От друга страна, това не е пречка според националния закон за установяване на действителния размер както на дължимия за плащане подоходен данък, така и на правомерността на ползването на данъчно предимство, представляващо форма на разрешена държавна помощ. В това отношение националният закон не диференцира допустимостта на последващия данъчен контрол в зависимост от обективен или субективен критерий, приложим по отношение на уредените чрез това законодателство различни данъчни предимства. Всъщност контролът за правомерността на

ползваната под формата на данъчно предимство разрешена държавна помощ се подчинява на принципа на процесуална автономия.

32. Предвид посоченото настоящата юрисдикция иска да установи дали – с оглед изключителните правомощия на Комисията за определяне на параметрите на допустимостта на селективни държавни помощи, както и за способа за предоставянето им и за контрола върху правомерното им ползване – при ясно определени в решение на Комисията по чл.108, §3 от ДФЕС механизми за последващ контрол на правомерността на ползвана под формата на данъчно предимство държавна помощ е допустимо с оглед принципа на процесуална автономия, държавата членка да излезе извън обхвата на срока за контрол по отношение на правомерното ползване на конкретната помощ, т.е. дали §16 от решението на Комисията може да се тълкува отчасти разширително.

33. Извън горното, уместно е да се отбележи, че в §14 от решението си Комисията е предвидила, че получаването на помощта по схемата (а оттам и правомерното и ползване) зависи от спазването на предвидените в националния ЗКПО изисквания. Систематичното тълкуване на този параграф във връзка с посоченото в решението на Комисията правно основание, което националното право предвижда за въвеждането на схемата, на пръв поглед води до извода, че е достатъчно да са спазени от бенефициерите разпоредбите, посочени в §7 и §8 от това решение.

34. До такъв извод би могло да се стигне при тълкуването на посочения по-горе параграф 14 във връзка с целите, които предоставянето на държавната помощ преследва на плоскостта на посочените в решението на Комисията разпоредби от Насоките. Всъщност правомерното ползване от бенефициер на схемата за държавна помощ чрез изпълнението на изискванията на Насоките и, косвено, на изискванията на чл.4, §2-10 от Регламент (ЕС) №1857/2006 на Комисията, способства за постигането на целите, изведени в разпоредбата на чл.33, §1 от ДФЕС.

35. Следва да се отбележи в този контекст, че според структурата на националното данъчно право и данъчен процес, лишаването на бенефициера от правото му на държавна помощ чрез преотстъпване на подоходен данък по чл.48, ал.6-7 от ЗДФЛ, респ. по чл.189б от ЗКПО не влияе по никакъв начин върху възможността длъжниците по смисъла на разпоредбата на чл.167 от ЗКПО публични вземания да се съберат принудително от приходната администрация и то след олихвяването им, както и обратното – предоставянето на помощта чрез преотстъпване на част от подоходния данък също не влияе върху тази възможност. Това поставя въпроса и за пропорционалността на националната правна уредба, лишаваша бенефициера от държавната помощ заради условия, чужди на преследваната чрез предоставянето и цел.

36. Погледнато от друг ъгъл обаче, тази национална правна уредба цели поощряването на спазването на данъчното законодателство в областта на прякото подоходно облагане, както и секторното подпомагане само на онези бенефициери, които са изрядни платци на публични вземания.

37. При това положение, настоящата инстанция счита, че е полезно за правилното решаване на спора по главното производство да получи отговор на въпроса дали - при съобразяването на принципа на пропорционалност - съвместното и телеологическото тълкуване на параграфи 7, 8, 14 и 45 от решение С(2011)863 от 11.2.2011 г. на Комисията относно предоставяната от Република България държавна помощ №546/2010 г. за инвестиции в земеделски стопанства чрез преотстъпване на подоходен данък води до извода, че правомерното получаване/ползване на помощта зависи само от спазването на изрично посочените в това решение национални разпоредби, посредством прилагането на които схемата за държавна помощ се въвежда, или е допустимо за ползването и да се съобразяват и други условия, въведени в националното законодателство, които са чужди на преследваните чрез предоставянето на държавните помощи цели.

При така изложените по-горе доводи и съображения, Великотърновския административен съд, шести състав

О П Р Е Д Е Л И:

ОТМЕНЯ протоколното си определение от 14.07.2017 г. по АД №13 от 2017 г., с което делото е обявено за изяснено и е даден ход по същество.

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) Позволява ли тълкуването на разпоредбата на параграф 16 от решение С(2011) 863 от 11.2.2011 г. на Европейската Комисия, издадено по реда на чл.108, §3 от ДФЕС и обявяващо за съвместима с чл.107, §3 от ДФЕС помощ №546/2010, предоставяна от Република България за инвестиции в земеделски стопанства чрез преотстъпване на данък, с оглед на правомощията на Комисията от една страна, и, от друга страна, с оглед на проявлението на принципите на процесуална автономия и на правна сигурност, прилагането на национална правна уредба, при която посоченият в този параграф срок за контрол за изпълнението на условията за предоставената държавна помощ следва да се счита само за инструктивен, а не за окончателен?
- 2) При съобразяване с принципа на пропорционалност, съвместното и телеологическото тълкуване на параграфи 7, 8,14 и 45 от решение С(2011) 863 от 11.2.2011 г. на Европейската Комисия, издадено по реда на чл.108, §3 от ДФЕС и обявяващо за съвместима с чл.107, §3 от ДФЕС помощ №546/2010, предоставяна от Република България за инвестиции в земеделски стопанства чрез преотстъпване на данък води ли до извода, че правомерното получаване/ползване на помощта зависи само от спазването на изрично посочените в това решение национални разпоредби посредством прилагането на които държавната помощ се въвежда, или е допустимо да се изискват и съобразяват и други условия, въведени в националното законодателство, които са чужди на преследваните чрез предоставянето и цели?

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.

ПРЕДСЕДАТЕЛ: