

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ \_\_\_\_\_

гр.Варна, 01.02.2012г.

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

**Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА**

като разгледа докладваното от съдията **Искрена Димитрова** адм. дело № 3647 на Административен съд - Варна по описа за 2011 год., за да се произнесе, взе предвид:

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на Г.С.К. \*\*\*, със съдебен адрес гр.Варна, ул. Парижка комуна № 2, ет.2, против Ревизионен акт № 1101461/15.06.2011г. издаден от инспектор по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 573/19.09.2011г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП.

В хода на произнасяне по същество, 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** – Г.С.К.,\*\*\*. **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 Г.С.К.,\*\*\* против Ревизионен акт № 1101461/15.06.2011г. на инспектор по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 573/19.09.2011г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП в частта, с която за данъчен период месец ноември

2008г., на основание чл.86, във връзка с чл.12, ал.1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), му е начислен ДДС в размер на 8333,33лв. и лихви в размер на 2636,04лв. За да начислят задължението в посочения размер, органите по приходите са приели, че лицето е извършило в полза на „Бон Марин” АД облагаема доставка на услуга, за която е следвало да начисли ДДС.

### **III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА**

4. Съгласно Заповед на Министъра на правосъдието № ЛС – И – 660/01.09.2006г., на Г.С.К. са възложени правомощията на частен съдебен изпълнител с район на действие София – град. Според удостоверение изх. № 451/14.10.2006г. от Камарата на частните съдебни изпълнители, К. е вписан в регистъра на частните съдебни изпълнители под регистрационен № 854. Съгласно Акт за регистрация № 03042080006700/20.03.2008г., считано от 27.03.2009г. К. е регистриран за целите на ЗДДС на основание чл.96, ал.1 от ЗДДС – поради наличие на обстоятелства за задължителна регистрация. От акта за регистрация е видно, че същата е извършена по заявление на лицето, подадено в установения от закона срок, поради достигнат облагаем оборот за периода месец януари 2007г. до месец февруари 2008г. Оборътът е формиран от продажби на юридически услуги - дейност като частен съдебен изпълнител, които представляват независима икономическа дейност на основание чл.3, ал.2 от ЗДДС.

5. На 13.11.2008г. между Г.С.К. (довереник) и „Бон Марин” АД (доверител) е сключен договор за поръчка, по силата на точка 1 от който, К. се е задължил да изпълни от свое име и за сметка на дружеството, следното: **т.1.1.** да подаде заявление за участие в процедурата по провеждане на търг с тайно наддаване, обявена с Решение на Министъра на отбраната № 321/08.10.2008г. за продажба на недвижим имот – частна държавна собственост, в управление на Министерство на отбраната, находящ се в обл. Варна, общ. Аксаково, с. Слънчево, местност „Старо село”, представляващ поземлен имот № 000161 с площ 12387кв.м., ведно с построените в имота седем броя сгради, с обща застроена площ 2314кв.м. и да участва в посочената процедура като купувач с цел закупуване на имота; **т.1.2.** да подаде заявление за участие в провеждане по провеждане на търг с тайно наддаване, обявена с Решение на Министъра на отбраната № 324/08.10.2008г. за продажба на недвижим имот – частна държавна собственост, в управление на Министерство на отбраната, находящ се в обл. Варна, общ. Аксаково, с. Слънчево, местност „Старо село”, представляващ поземлен имот № 000162 с площ 12471кв.м., ведно с построените в имота 6 броя сгради – пет склада и една ремонтна работилница, с обща застроена площ 3843кв.м. и да участва в посочената процедура като купувач с цел закупуване на имота; **т.1.3.** да подаде заявление за участие в процедура по провеждане на търг с тайно наддаване, обявена с Решение на Министъра на отбраната № 318/08.10.2008г. за продажба на недвижим имот- частна държавна собственост, в управление на Министерство на отбраната, находящ се в обл. Варна, общ. Аксаково, с. Слънчево, местност „Старо село”, представляващ поземлен имот № 000163 с площ от 15186кв.м., ведно с построените в имота четири склада с обща застроена площ 6147кв.м. и да участва в посочената процедура като купувач с цел закупуване на имота;

В случай, че бъде обявен за купувач на всички или на някои/някой от описаните по – горе имоти, К. се е задължил да прехвърли на „Бон Марин” АД правото на собственост върху

всеки от закупените в изпълнение на договора имоти, в 20 – дневен срок от влизането в сила на надлежния акт, с който е обявен за купувач.

Според точка 2 от договора, довереникът е длъжен да подаде заявление и да участва в трите тръжни процедури.

**6.** Поетите с договора задължения от Г.К. са изброени в точка 3 и се състоят в следното: **т.3.1.** да изпълни поръчката добросъвестно и компетентно като добър стопанин и да извърши всички необходими фактически и правни действия по участието в търговете с цел придобиването на собствеността върху описаните в т.1. недвижими имоти; **т.3.2.** да подаде заявления за участие, ведно с всички изискуеми документи, посочени в тръжните книжа, като предложената от него цена не може да бъде по – висока от определената в договора за всеки един имот. **т.3.3.** да се отчете пред доверителя и да му прехвърли по надлежния ред правото на собственост върху всички имоти, закупени от него в резултат на изпълнението на поръчките по т.1 и в срока посочен в т.1. от договора; **т.3.4.** ако довереникът изпълни поръчката и закупи имотите по цени и при условия, по – изгодни от тези посочени в т.3.2., то изгодата принадлежи на доверителя; **т.3.5.** да изпълнява точно дадените му от доверителя нареждания относно поръчката; **3.6.** да извърши възложената му поръчка лично; **3.7.** да уведомява доверителя за хода на изпълнението на поръчките и за всеки проблем, възникнал при изпълнението им; **3.8.** да пази като свое имуществото, което е получил и/или придобил за и/или в резултат на изпълнението на поръчките; **3.9.** да изразходва получените от доверителя суми само за изпълнението на поръчките; **3.10.** да спазва всички срокове и условия на тръжната процедура, посочени в тръжните книжа; Съгласно точка 4 от договора, довереникът може да се отклони от нарежданията и указанията на доверителя относно цената и условията за изпълнение на поръчката само, ако това е в интерес на доверителя и довереникът не е могъл предварително да иска нови нареждания от доверителя.

**7.** Поетите от „Бон Марин” АД задължения са изброени в точка 5 от договора и се състоят в следното: **т.5.1.** да осигури на довереника необходимите финансови средства за изпълнение на поръчките, в това число: в деня на подписване на този договор да му предаде сума, посочена в договора, представляваща общия размер на определените депозити за участие в трите търга, описани в точка 1 от договора; своевременно да преведе на довереника необходимите финансови средства за заплащане на цената, дължимите данъци, такси и режийни разноски, в случай, че с влязъл в сила акт бъде обявен за купувач на имотите, описани в т.1, или на някои/някой от тях; **т.5.2.** да придобие правото на собственост върху имотите или имота, придобити от довереника в изпълнение на поръчките, в срока по т.1 от договора; **т.5.3.** да заплати на довереника уговореното в този договор възнаграждение. Съгласно точка 6 от договора, всички държавни и местни данъци и такси, както и нотариалните такси за изповядване по нотариален ред на отчетните сделки (договорите за покупко – продажба, с които довереникът ще прехвърли на доверителя правото на собственост върху закупените в изпълнение на поръчките имоти) са за сметка на доверителя. Уговорено е още, че доверителят не е длъжен да приеме резултатите от изпълнителните сделки, ако довереникът се е отклонил от възложените поръчки и в нарушение на уговореното в т.3.2. е оферирал цена за съответния имот, по – висока от посочената в т.3.1., 3.2. или 3.3.

**8.** Според точка 7 от договора, за това, че довереникът е приел да изпълни възложените поръчки, доверителят му дължи възнаграждение общо в размер на 50000лв.,

което се заплаща по банков път в деня на подписване на договора, заедно с дължимите суми за депозити, съгласно т.5.1. В точка 8 от договора е договорено и резултативно възнаграждение за всеки един закупен имот, в случай, че довереникът изпълни поръчките точно. Според точка 9 от договора, резултативното възнаграждение се заплаща в деня, в който довереникът прехвърли на доверителя правото на собственост за съответния имот по нотариален ред, чрез договор за покупко – продажба.

**9.** Според точка 11, в случай, че довереникът въпреки, че добросъвестно е извършил всички изискуеми действия за участие в търговете посочени в т.1.1., 1.2. и 1.3. и въпреки, че е спазил всички нареждания на доверителя, не бъде обявен с влязъл в сила надлежен акт за купувач на нито един от описаните имоти, същият запазва полученото възнаграждение по т.7 от договора, но е длъжен да върне на доверителя получените суми за депозити в срок от 24 часа от освобождаването им. Според точка 13, в случай, че довереникът закупи всички или някои/някой от имотите и в последствие не изпълни в срок задължението си да прехвърли на доверителя правото на собственост върху придобитото имущество, същият дължи на доверителя, връщане на всички суми, които е получил от него по този договор, включително полученото възнаграждение, както и неустойка в размер на общия размер на получените суми.

**10.** Съгласно точка 14 от договора, същият има характер и на предварителен договор за покупко – продажба на всеки от имотите описани в т.1.1, т.1.2 и т.1.3 от договора, който се сключва под условие по отношение на всеки отделен имот. Условието, което трябва да настъпи, за да породи предварителния договор правно действие между доверителя и довереника за някой от посочените имоти, е закупуването на този имот от довереника на съответния търг, с влязъл в сила акт на компетентния орган. Продажната цена по предварителния договор е цената, която довереникът е оферирал за този имот при участието си на търга и на която е обявен за купувач на съответния недвижим имот. Страните са се съгласили, че с превеждането на оферираната сума по банковата сметка на довереника, с цел същия да заплати по надлежният ред цената на каквато е обявен за купувач на търга, цената за този имот е заплатена изцяло от доверителя на довереника и последният няма право при никакви обстоятелства да иска увеличение на тази цена при сключването на отчетната сделка за съответния имот.

**11.** На 13.11.2008г. по банковата сметка на Г.К. в „Алианц България” АД е постъпила парична сума, равняваща се на сбора от договореното в точка 7 от договора възнаграждение и депозитите за участие в трите тръжни процедури. В деня на получаването им, депозитите са преведени по банковата сметка на Министерство на отбраната.

**12.** През месец май 2009г., Г.С.К. е придобил от Държавата собствеността върху имотите описани в т.1.1., т.1.2. и т.1.3 в договора за поръчка. Към този момент К. има сключен граждански брак с Йоана Иванова Минева – Костова и според разпоредбата на чл.19, ал.1 от действащия към периода Семейен кодекс, недвижимите имоти са станали семейна общност. На 30.06.2009г. между „Бон Марин” АД, Г.С.К. и съпругата му Йоана Иванова Минева – Костова, и „Блейк Сий Кепитал” ЕООД е сключен договор, съгласно който

„Бон Марин” АД прехвърля на „Блейк Сий Кепитал” ЕООД изцяло правата и задълженията си по договора за поръчка от 13.11.2008г., включително и тези по т.14 от договора, в която част същият има характер на предварителен договор за продажба, срещу заплащане на

сумата посочена в договора. По делото са налице данни, че на същата дата - 30.06.2009г., между Г.С.К. и съпругата му Йоана Иванова Минева – Костова от една страна, и „Блейк Сий Кепитал” ЕООД от друга, е сключен предварителен договор за покупко – продажба на процесните имоти.

С решение № 1630/11.12.2009г. на Окръжен съд – Варна постановено по дело № 2309/2009г., влязло в сила на 11.12.2009г., този предварителен договор е обявен за окончателен по реда на чл.19, ал.3 от Закона за задълженията и договорите.

**13.** Въз основа на установеното от фактическа страна, органите по приходите са приели, че Г.К. е получил възнаграждението в размер на 50000лв. по договора от 13.11.2008г. за извършена от него облагаема услуга по смисъла на чл.12 от ЗДДС, по отношение на която има качеството на данъчнозадължено лице и на основание чл.86 от ЗДДС е следвало да начисли ДДС. Този извод за пръв път е направен с ревизионния акт, като в ревизионния доклад представляващ предложение на ревизиращия екип за установяване задължения, такива констатации липсват.

**14.** Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна, който с Решение № 573/19.09.2011г. го е потвърдил. Решаващият орган е приел, че дейността на физическите лица, упражняващи свободна професия, изразяваща се в извършване на определена престация спрямо трето лице, която е оценима в пари и няма за предмет прехвърляне на собственост или друго вещно право върху вещи, представлява дейност по предоставяне на услуги по смисъла на чл.3, ал.2, изречение първо във връзка с чл.8 от ЗДДС, следователно физическите лица, упражняващи свободна професия, отговарят както на критериите за независимост, така и на критериите за извършване на икономическа дейност съгласно чл.3, ал.2, изречение първо от ЗДДС.

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

##### ***A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО***

**15.** Приложимият материален закон за разрешаването на спора е Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 1 януари 2007 година, в редакцията му към периода, в който са се осъществили фактите в главното производство и конкретно следните негови разпоредби:

**16.** Обектите на облагане са регламентирани в чл.2 от ЗДДС, който гласи:

С данък върху добавената стойност се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;
2. всяко възмездно вътреобщностно придобиване с място на изпълнение на територията на страната, извършено от регистрирано по този закон лице или от лице, за което е възникнало задължение за регистрация;
3. всяко възмездно вътреобщностно придобиване на нови превозни средства с място на изпълнение на територията на страната;
4. всяко възмездно вътреобщностно придобиване с място на изпълнение на територията на страната на акцизни стоки, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не е регистрирано по този закон;
5. вносът на стоки.

**17.** Дефинициите за данъчно задължено лице и независима икономическа дейност са дадени в разпоредбата на чл.3 от ЗДДС, който гласи:

(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 2007 г. - ДВ, бр. 37 от 2007 г., Решение № 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.

(3) Не е независима икономическа дейност:

1. дейността, осъществявана от физически лица по трудово правоотношение или по правоотношение, приравнено на трудово;

2. (изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г.) дейността на физическите лица, които не са еднолични търговци, за осъществяваната от тях дейност, уредена в закон, по управление и контрол на юридически лица.

(4) Данъчно задължено лице е и всяко лице, което инцидентно извършва възмездна вътреобщностна доставка на ново превозно средство.

(5) Не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности или доставки и качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на:

1. следните дейности или доставки:

а) (изм. - ДВ, бр. 41 от 2007 г.) електронни съобщителни услуги;

б) снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара;

в) превоз на стоки;

г) пристанищни и летищни услуги;

д) превоз на пътници;

е) продажба на нови стоки, произведени за продажба;

ж) доставки, извършвани с цел регулиране на пазара на земеделска продукция;

з) организиране или провеждане на търговски панаири, изложби;

и) складова дейност;

к) дейности на организации за търговско осведомяване, рекламни услуги, включително отдаване под наем на рекламни площи;

л) туристически услуги;

м) стопанисване на магазини, столове и други търговски обекти, отдаване под наем на сгради, части от тях и търговски площи;

н) радио- и телевизионна дейност с търговски характер.

2. Доставки, извън тези по т. 1, които ще доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция.

**18.** Дефиницията за услуга се съдържа в разпоредбата на чл.8 от ЗДДС, според който услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

**19.** Дефиниции за доставка на услуга се съдържат в разпоредбата на чл.9 от ЗДДС, който гласи:

(1) Доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

(2) За доставка на услуга се смята и:

1. продажбата или прехвърлянето на права върху нематериално имущество;

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

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

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

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

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

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

(4) Алинея 3 не се прилага при:

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

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

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

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

**20.** Хипотезите, в които се приема, че липсва доставка на стоки или услуги са регламентирани в разпоредбата на чл.10 от ЗДДС, според която:

(1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

1. преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон;

2. прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от Търговския закон;

3. извършване на непарична вноска в търговско дружество.

(2) В случаите по ал. 1 лицето, което получава стоките или услугите, е правопреемник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на

приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

(3) Алинея 2 се прилага и в случаите, когато стоките или услугите са придобити по наследство или по завет от данъчно задължено по този закон лице.

(4) Редът и необходимите документи за прилагане на ал. 2 и 3 се определят с правилника за прилагане на закона.

**21.** Съгласно разпоредбата на чл.11 от ЗДДС:

(1) Доставчик по смисъла на този закон е лицето, което извършва доставката на стока или услуга.

(2) Получател по смисъла на този закон е лицето, което получава стоката или услугата.

**22.** Дефиницията за облагаема доставка се съдържа в разпоредбата на чл.12 от ЗДДС, която гласи:

(1) Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

(2) Доставката, по която получателят е платец на данъка по глава осма, не подлежи на облагане от доставчика.

**23.** Съгласно разпоредбата на чл.82, ал.1 от ЗДДС, данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице – доставчик по облагаема доставка, с изключение на случаите по ал.4 и 5.

**24.** Разпоредбата на чл.86 от ЗДДС гласи следното:

(1) Регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;

2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка - декларацията по чл. 125 за този данъчен период;

3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

(2) Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

(3) Не се начислява данък при извършване на освободена доставка, освободено вътреобщностно придобиване, както и при доставка с място на изпълнение извън територията на страната.

(4) Алинея 1, т. 1 и 2 и ал. 2 не се прилагат в случаите по чл. 131, ал. 1.

**25.** Относими към разрешаване на казуса са и някои разпоредби от Закона за частните съдебни изпълнители (ЗЧСИ).

**26.** Съгласно чл.2 от ЗЧСИ:

(1) Частен съдебен изпълнител е лице, на което държавата възлага принудителното изпълнение на частни притезания.

(2) Държавата може да възлага на частния съдебен изпълнител и събирането на публични вземания.



(3) Органите, компетентни да установяват публични вземания, може да възложат тяхното събиране на един или повече частни съдебни изпълнители.

(4) Районът на действие на частния съдебен изпълнител съвпада с района на съответния окръжен съд.

**27.** Изискванията за изпълняване на длъжността са посочени в разпоредбата на чл.5 от ЗЧСИ, който гласи:

(1) Правоспособност на частен съдебен изпълнител може да придобие дееспособно физическо лице, което е български гражданин и отговаря на следните изисквания:

1. има висше юридическо образование;
2. придобило е юридическа правоспособност по Закона за съдебната власт;
3. има тригодишен юридически стаж;
4. не е осъждано на лишаване от свобода за умишлено престъпление от общ характер, независимо че е реабилитирано;
5. не е лишено от правоспособност на частен съдебен изпълнител;
6. не е лишено от правото да упражнява адвокатска професия или търговска дейност;
7. не е в производство по несъстоятелност, не е невъзстановен в правата си длъжник, обявен в несъстоятелност, и не е осъждано за

**28.** Дейностите несъвместими с длъжността са регламентирани в чл.6, ал.1 от ЗЧСИ, който гласи следното:

(1) Частният съдебен изпълнител не може едновременно:

1. да бъде народен представител, министър, кмет или общински съветник;
2. да заема длъжност в държавен или общински орган по служебно правоотношение;
3. да работи по трудово правоотношение;
4. да упражнява адвокатска професия;
5. да бъде нотариус;
6. да бъде синдик;
7. да извършва търговска дейност, да бъде управител или да участва в надзорни, управителни и контролни органи на търговски дружества или кооперации.

(2) При преустановяване на дейността по ал. 1, т. 1 и 6 правоспособността на частния съдебен изпълнител се възстановява при условията на чл. 35.

**29.** Дефиниция за лица, упражняващи свободна професия, се съдържа в §1 точка 29 от Допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица, който има следното съдържание:

„Лица, упражняващи свободна професия” са: експерт - счетоводителите; консултантите; одиторите; адвокатите; нотариусите; частните съдебни изпълнители; съдебните заседатели; експертите към съда и прокуратурата; лицензираните оценители; представителите по индустриална собственост; медицинските специалисти; преводачите; архитектите; инженерите; техническите ръководители; дейците на културата, образованието, изкуството и науката; застрахователните агенти; други физически лица, за които са налице едновременно следните условия:

- а) осъществяват за своя сметка професионална дейност;
- б) не са регистрирани като еднолични търговци;
- в) са самоосигуряващи се лица по смисъла на Кодекса за социално осигуряване.

**30.** Правилата относно предварителните договори и обявяването им за окончателни, са регламентирани с разпоредбата на чл.19 от Закона за задълженията и договорите, който гласи:

(1) Предварителният договор за сключване на определен окончателен договор, за който се изисква нотариална или нотариално заверена форма, трябва да се сключи в писмена форма.

(2) Предварителният договор трябва да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор.

(3) Всяка от страните по предварителния договор може да предяви иск за сключване на окончателния договор. В такъв случай договърът се счита сключен в момента, в който решението влезе в законна сила.

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

**31.** Според съображение 13 към Директива 2006/112, за да се повиши недискриминационният характер на данъка, терминът „данъчнозадължено лице” трябва да се определи по такъв начин, че държавите - членки да могат да го използват така, че да обхване лица, които инцидентно извършват определени сделки.

**32.** Според съображение 41 към Директива 2006/112, уместно е да се посочат данъчнозадължените лица по ДДС, особено в случая на услуги, доставяни на лице, което не е установено в държавата-членка, в която се дължи ДДС.

**33. Член 2**

1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

-

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

**34. 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.

2. Освен лицата, посочени в параграф 1, всяко лице, което инцидентно доставя ново превозно средство, което се изпраща или превозва до клиента от продавача или клиента, или от името на продавача или клиента до местоназначение извън територията на държава-членка, но на територията на Общността, се счита за данъчнозадължено лице.

**35. Член 10**

Условието в член 9, параграф 1, че икономическата дейност се извършва „независимо”, изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи

взаимоотношение на работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.

### **36. Член 12**

1. Държавите-членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

- а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;
- б) доставка на земя за строеж.

### **37. Член 24**

1. „Доставка на услуги” означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

### **38. Член 25**

Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

- а) прехвърляне на права върху нематериална вещ, независимо дали при това се оформя документ за собственост;
- б) поемане на задължението за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние;
- в) извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон.

### **39. 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***

**40.** Въпросите за тълкуване на понятията „данъчнозадължено лице” и „независима икономическа дейност” многократно са били повдигани пред българските съдилища. При извършеното проучване, настоящият съдебен състав не откри съдебна практика по казус, сходен с поставения за разрешаване в настоящото производство. Съдът обаче откри решения на Върховният административен съд, действащ като касационна инстанция, по въпроси, които имат отношение към някои моменти, изясняването на които е от значение за правилното решаване на спора между страните.

**41.** Така например в Решение № 3917 от 18.03.2011г. по административно дело № 14318/2010г., Върховният административен съд е приел, че липсва разлика в субекта на физическото лице, извършващо дейност в това качество и дейността му в качеството на едноличен търговец. В тази връзка е прието, че за облагането с ДДС, физическото лице и регистрирания от него едноличен търговец не са регламентирани като различни правни субекти.

**42.** С Решение № 4432 от 15.04.2008г. по административно дело № 12539/2007г., Върховният административен съд е приел, че дейността на свободните професии, частните съдебни изпълнители и нотариусите в чл.3, ал.2, изречение първо от ЗДДС изрично е

разграничена от независимата икономическа дейност осъществявана от производители, търговци и лица предоставящи услуги след като е посочена като приравнена на осъществяваната от последните три групи независима икономическа дейност.

Цитираните решения са публикувани на интернет страницата на Върховния административен съд - <http://www.sac.government.bg>.

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

**43.** Настоящият състав извърши проучване на практиката на Съда на Европейския съюз (преди Съд на Европейската общност), при което не откри решения по казуси, сходни на настоящия.

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

**44.** Жалбоподателят оспорва установените с ревизионния акт задължения, като твърди, че услугата извършена в изпълнение на договора за поръчка от 13.11.2008г. неправилно е приета от органите по приходите за облагаема доставка по ЗДДС, тъй като е извършена инцидентно и без връзка с извършваната от него независима икономическа дейност като частен съдебен изпълнител. Счита, че органите по приходите не са съобразили обстоятелството, че услугата е еднократно извършена и по смисъла на чл.3, ал.2 от ЗДДС не може да се квалифицира като извършена редовно и по занятие. Според жалбоподателя, при преценката за това дали дейността е облагаема, трябва да се изходи от това какви са правата и задълженията на лицето като частен съдебен изпълнител и дали тази дейност попада в техния обхват. В случай, че не попада счита, че се касае за действия на физическо лице в лично качество, които не следва да се облагат. В противен случай всички свободни професии – нотариуси, адвокати, частни съдебни изпълнители, не биха могли да разграничат собствената си персона като физическо лице от правомощията, които изпълняват по силата на упражняваната от тях професия. Според жалбоподателя правната логика сочи, че не могат да се съединят в едно действията на физическото лице и на лицето, което извършва определени специфични дейности. По тези съображения и след като от фактите не се установява, че лицето извършва и друга независима икономическа дейност, която да се облага отделно, счита, че процесната услуга не следва да се облага с ДДС. Предвид правния характер на спора, счита, че са налице основания за отправяне на преюдициално запитване с формулирания от съда въпрос.

**45.** Според органите по приходите, дейността на физическите лица, упражняващи свободна професия, изразяваща се в извършване на определена престация спрямо трето лице, която е оценима в пари и няма за предмет прехвърляне на собственост или друго вещно право върху вещи, представлява дейност по предоставяне на услуги по смисъла на чл.3, ал.2, изречение първо във връзка с чл.8 от ЗДДС. Следователно физическите лица упражняващи свободна професия, отговарят както на критериите за независимост, така и на критериите за извършване на икономическа дейност съгласно чл.3, ал.2, изречение първо от ЗДДС. След като лицето е регистрирано по ЗДДС и упражнява свободно професията си, то извършената от него услуга по договора за поръчка е облагаема и е следвало да начисли ДДС. Полученото възнаграждение от 50000лв. по договора за поръчка от 13.11.2008г. от „Бон Марин” АД е за услуга по смисъла на чл.8 от ЗДДС и представлява облагаема доставка по смисъла на чл.12

от ЗДДС, извършена от регистрирано лице по ЗДДС и правилно на основание чл.86 от ЗДДС, вр.чл.82 от ЗДДС е начислен ДДС.

**46.** Във връзка с намерението на съда да отпрати преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, приходната администрация счита, че същото не е необходимо за разрешаване на казуса, предвид хармонизирането на ЗДДС с правилата и процедурите на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006г. Счита, че относимите към спора общностни норми не са неясни, поради което не е налице необходимост от тълкуването им. Конкретно сочи, че според разпоредбата на чл.3, ал.1 от ЗДДС упражняването на свободна професия е независима икономическа дейност. Дейността на частните съдебни изпълнители е регламентирана със Закона за частните съдебни изпълнители и подлежи на облагане с ДДС. Тъй като Г.К. е правоспособен юрист, няма пречка същият да извършва услуги свързани с професионалния му опит и познания в областта на правото, в това число и да изпълни поръчките по договора от 13.11.2008г., тоест лицето отговаря на критериите за упражняване на свободна професия независимо в какво качество извършва услугите – частен съдебен изпълнител или друго лице с юридическа правоспособност.

**47.** За пръв път в представеното по делото писмено становище, приходната администрация поддържа и друго основание обосноваващо задължение за начисляване на ДДС. Позовава се на разпоредбата на чл.3, ал.2 от ЗДДС, според която независима икономическа дейност е и всяка дейност осъществявана редовно или по занятие. Соци, че извършването на дейност по занятие е алтернативен критерий за определянето на една независима икономическа дейност като такава, с който се цели разширяването на обхвата на ДДС. Съгласно чл.3, ал.2 от ЗДДС независима икономическа дейност е и всяка дейност осъществявана редовно или по занятие, което предполага, че лицето има намерение да превърне тази дейност в източник на постоянен доход. Това намерение е видно ако лицето системно с цел придобиване на доход извършва определени операции в свой частен интерес. Системният характер на извършването не се обвързва толкова с определена продължителност на действията, колкото с придобиването на доход. Дали такъв е реализиран от лицето е без значение за нуждите на ЗДДС. Извършването на една дейност по занятие не означава, че това трябва да бъде единствено занятие на някого. Не е изключено лица регистрирани като частни съдебни изпълнители да извършват дейности и упражняват професии на юристи, преподаватели и прочие, като свързващото ги обстоятелство е, че имат специфични познания в областта на правото. По изложените съображения, приходната администрация счита, че поръчките изпълнени от Г.К. по договора от 03.11.2008г. следва да се третират като част от извършването от лицето независима икономическа дейност и като такива представляват облагаеми доставки по смисъла на чл.12 от ЗДДС, вр.чл.3, ал.1 и ал.2 от ЗДДС.

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

**48.** Между страните в главното производство не е налице спор за факти. Фактическото положение на жалбоподателя е следното:

- считано от 27.03.2008г. Г.К. е регистриран по ЗДДС за целите на упражняването от него свободна професия като частен съдебен изпълнител и поради достигане на облагаемия според българския закон оборот;

- през месец ноември 2008г. Г.К. сключва с „Бон Марин” АД договор за поръчка, изразяваща се в извършване на действия като косвен представител срещу възнаграждение, състоящи се в това да подаде заявления и участва в три броя тръжни процедури като купи от свое име, но според уговорката в договора, за сметка на поръчващото дружество, недвижими имоти, които след това в изпълнение на уговорената отчетна сделка, да прехвърли на дружеството в срока и при условията в договора.

- договореното възнаграждение е получено от Г.К. в деня на подписване на договора. От доказателствата по делото се установява и, че поетите с договора задължения за участие в тръжните процедури и придобиване собствеността върху недвижимите имоти, са изпълнени. От доказателствата събрани в съдебното производство, в това число и тези събрани в хода на ревизията, не се установява изплащане на уговореното в точка 8 от договора за поръчка резултативно възнаграждение.

- няма спор, че поетите с договора от 13.11.2008г. задължения нямат връзка с дейността на лицето като частен съдебен изпълнител.

Спорът между страните е правен и е формиран по въпроса дали извършените от жалбоподателя действия по договора от 13.11.2008г. сключен с „Бон Марин” АД попадат в обхвата на понятието облагаема услуга, съответно трябвало ли е жалбоподателя да начисли за тази услуга ДДС. Предвид фактите по делото, за да разреши формирания между страните спор, настоящият съдебен състав трябва да отговори на въпроса дали понятието „данъчнозадължено лице” обхваща и лице като жалбоподателя, по отношение на извършена от него услуга, но не в качеството му на частен съдебен изпълнител, за която дейност е регистриран по ЗДДС, а в лично качество като физическо лице.

**49.** Тъй като чл.9, пар.1 от Директива 2006/112 определя понятието за данъчнозадължено лице във връзка с понятието за икономическа дейност, тоест упражняването на такава предполага наличието на качеството за данъчнозадължено лице, първо трябва да се отговори на въпроса дали извършването на услугата по договора от 13.11.2008г. представлява икономическа дейност. Отговорът на този въпрос не създава трудности. Понятието за „икономическа дейност” е определено в чл.9, пар.1, алинея 2 от Директива 2006/112 като включващо всички дейности на производители, търговци или лица предоставящи услуги, и по – специално сделките включващи експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа. С оглед тази дефиниция и неутралитета на общата система на ДДС, настоящият съдебен състав счита, че разпоредбата би следвало да обхваща всички видове услуги, извършени срещу възнаграждение, в това число и действията като косвен представител. След като тази дейност е икономическа, следващият въпрос на който трябва да се отговори е дали тази дейност е независима икономическа дейност, тоест дали се извършва с цел получаване на редовен доход. В случай, че дейността се извършва с цел получаване на редовен доход от нея, то същата може и трябва да се определи като независима икономическа дейност по смисъла на чл.9, пар.1 от Директивата.

**50.** По делото обаче не са установени факти, от които да се обоснове извод, че лицето възнамерява да превърне този вид дейност в свое второ занятие, с цел получаване на редовен доход. От практиката на Съда следва, че въпросът дали дадена дейност се осъществява с цел получаване на редовен доход от нея е фактически въпрос. При това положение и с оглед доказателствата по делото, настоящият съдебен състав приема, че в конкретния случай се

касае за услуга, която е извършена инцидентно. Предвид точки 2 – ра и 11 – та от договора и тъй като поетите с договора задължения – подаване на заявления и участие в три броя тръжни процедури, кумулативно определят предмета на договора, съдът приема, че се касае за една сделка. В този смисъл, полученото възнаграждение е за една услуга. Според настоящият състав, размерът на договореното и изплатено възнаграждение, както и задълженията поети във връзка с изпълнението на договорената отчетна сделка, не би следвало да обосновават различен извод.

**51.** Квалификациите и уточненията по т.50 са важни, тъй като ако се приеме, че услугата е извършена с цел получаване на редовен доход от нея, според общия режим Г. К. ще бъде данъчнозадължено лице и за тази услуга, а не само за услугите изпълнени в рамките на дейността му като частен съдебен изпълнител. В конкретния случай, съобразно установените по делото факти, няма основание да се счита, че услугата по договора от 13.11.2008г. е извършена с цел редовно получаване на доход. Такива доводи не са наведени и от органите по приходите. Видно от ревизионния акт, изводът, че услугата следва да се обложи с ДДС е обоснован само с обстоятелството, че е извършена от регистрирано по ЗДДС лице. Едва в хода на съдебното производство, органите по приходите застъпват становище, че изпълнението на задълженията по договора с „Бон Марин” АД представлява самостоятелна независима икономическа дейност. Според органите по приходите, няма пречка жалбоподателя като правоспособен юрист да извършва услуги свързани с професионалния му опит и познания в областта на правото, в това число да изпълни и поръчките по договора от 13.11.2008г., тоест отговаря на определението за „свободна професия”, независимо от качеството му на частен съдебен изпълнител.

**52.** По горните съображения органът по приходите счита, че е налице и втората хипотеза на независима икономическа дейност по чл.3, ал.2 от ЗДДС, а именно всяка дейност, която се извършва редовно или по занятие. Тези съображения на органите по приходите обаче не се подкрепят от установените по делото факти. Предмета на договора от 13.11.2008г. по никакъв начин не обосновава извод, че е сключен с К. с оглед юридическата му правоспособност и познанията му в областта на правото. Неправилно органите по приходите поддържат и, че освен дейността на частен съдебен изпълнител, няма пречка К. да извършва други юридически услуги, тъй като подобна дейност би била несъвместима с изискванията за изпълняваната от него длъжност – аргумент от чл.6, ал.1 от Закона за частните съдебни изпълнители. Нещо повече, за действията, които жалбоподателят е приел да извърши по този договор, не се изисква юридическа правоспособност и същите биха могли да бъдат извършени от всяко правоспособно и дееспособно физическо лице. В тази връзка следва да се съобрази и обстоятелството, че К. е изпълнил задълженията си по договора и е придобил собствеността върху недвижимите имоти в режим на семейна общност и тези имоти нямат връзка с упражняваната от него професия, в който случай по силата на чл.20, ал.2 от действащия към момента Семейен кодекс, биха се считали за негово лично имущество. По тези съображения, логична изглежда защитната теза на жалбоподателя за това, че би трябвало да може се разграничи персоната на физическото лице и извършените от него действия в лично качество, от длъжностното качество и дейността му като частен съдебен изпълнител. Горното дава основание на съда да приеме, че за разрешаване на настоящият казус се нуждае от тълкуване на разпоредбата на чл.9, пар.1 от Директива 2006/112. Съдът не споделя аргумента за „ясната правна норма” изложен от процесуалния

представител на ответника, тъй като от изразените по делото становища е видно, че самата приходна администрация изпитва трудности в коя точно хипотеза на „независима икономическа дейност” да причисли процесната услуга.

**53.** Конкретно съдът иска да установи дали по отношение на услуга, която не е извършена с цел получаване на редовен доход и не е свързана с упражняваната от лицето свободна професия като частен съдебен изпълнител, за целите на която е регистрирано по ЗДДС, лицето следва да се счита за данъчнозадължено лице. Едното възможно тълкуване е това дадено от органите по приходите, а именно, че след като веднъж лицето е регистрирано по ЗДДС, за всички възмездно извършени услуги дължи начисляване на ДДС, независимо дали са свързани с дейността му на частен съдебен изпълнител или не. Настоящият съдебен състав обаче има съмнения относно правилността на това тълкуване. Разпоредбата на чл.9, пар.2 от Директива 2006/112 предвижда качеството на данъчнозадължено лице да се обуславя от извършването на инцидентни доставки, но изчерпателно изброените хипотези се отнасят за доставка на стоки и не обхващат инцидентно извършените услуги. Изложеното и съображение 13 от Директивата мотивира съдът да приеме, че се нуждае от тълкуване на разпоредбите на чл.9 и чл.193 от Директива 2006/112 и отговор на въпроса *„Трябва ли физическо лице, регистрирано за целите на ДДС поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на чл.9, пар.1 от Директива 2006/112 и задължено да начисли ДДС по смисъла на чл.193 от Директива 2006/112 по отношение на услуга, която е извършило инцидентно и без връзка с упражняваната от него дейност на частен съдебен изпълнител”*.

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 следния въпрос:

**Трябва ли физическо лице, регистрирано за целите на ДДС поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител, да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на чл.9, пар.1 от Директива 2006/112 и задължено да начисли ДДС по смисъла на чл.193 от Директива 2006/112, по отношение на услуга, която е извършило инцидентно и без връзка с упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител.**

**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:**