

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ _____

гр.Варна, 22 март 2012г.

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

Административен съдия: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА

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

Производството пред Административен съд – гр.Варна е образувано по жалба на „Съни трейд” ЕООД, гр.***, представлявано от В.В.М., против Ревизионен акт № 031002607/29.07.2010г. на орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 743/01.10.2010г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” гр.Варна при ЦУ на НАП, с който за данъчен период месец септември 2008г. на дружеството са установени задължения за ДДС и лихви.

В хода на производството, настоящият състав на Варненския административен съд преценява, че за разрешаването на спора между страните е необходимо тълкуване на разпоредби на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, наричана по – долу „Директивата”.

Във връзка с това, Варненският административен съд, първо отделение, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочената директива.

По тези съображения, съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО

1. Жалбоподател – „Съни трейд” ЕООД, ЕИК *****, с адрес на управление гр.***, представлявано от В.В.М..

2. Ответник по жалбата – Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр.Варна при Централно управление на Национална агенция по приходите.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО

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

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

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

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

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

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

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

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

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

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

-

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

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

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

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

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

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

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

19. Разпоредбата на чл.45 от ЗДДС гласи:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

25. Съгласно разпоредбата на член 9

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

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

26. Съгласно Член 62

За целите на настоящата директива:

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

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

27. Съгласно Член 63

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

28. Съгласно Член 65

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

29. Съгласно Член 66

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

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

30. Съгласно Член 73

По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74 -77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

31. Съгласно Член 80

1. За да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите-членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата-членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в следните случаи:

а) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят на доставката няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и 173—177;

б) когато насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167—171 и членове 173—177 и доставката подлежи на освобождаване по членове 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, параграф 2, 379 параграф 2 или членове 380-390;

в) когато насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане по членове 167-171 и членове 173-177.

За целите на първата алинея юридическите връзки могат да обхващат взаимоотношението между работодател и наето лице, или семейството на наетото лице, или други тясно свързани лица.

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

V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА.

A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА

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

B. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

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

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ:

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

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

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

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

43. След като се изяснят въпросите относно настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, при разрешаването на настоящият казус, съдът трябва да отговори на въпроса как трябва да се определи данъчната основа за облагане с ДДС и какъв е размера на дължимия ДДС. Съгласно разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС в приложимата редакция, данъчната основа на доставката е пазарната цена на доставяната стока или услуга. Считано от 01.01.2010г. е в сила изменение на разпоредбата, според което в хипотезите на бартер, данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на получаваната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. Считано от 01.01.2011г. е в сила друго изменение на разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС, според което в хипотезите на бартер, данъчната основа за всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем. Това е и действащата към настоящия момент редакция на нормата. Цитираните изменения касаят следващ данъчен период и не са приложими към разрешаването на казуса. От друга страна, според разпоредбата на чл.73 от Директивата, по отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74 - 77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от

доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

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

45. Според чл.73 от Директивата, по отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74 -77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката. Предвид цитираното правилно, според настоящия състав обосновано възниква съмнението относно съвместимостта на разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС с правилото за определяне на данъчната основа по чл.73 от Директивата. В тази връзка, настоящият състав отчита и съображение 25 към Директивата, според което данъчната основа следва да бъде хармонизирана, така че прилагането на ДДС за облагаеми сделки да води до съпоставими резултати във всичките държави-членки.

46. Освен, че разпоредбата на чл.26, ал.7 от ЗДДС предвижда, че данъчната основа е стойността на предоставяната стока или услуга, правилото е, че тази стойност е конкретно пазарната цена. Дефиницията за „пазарна цена” за целите на ДДС се съдържа в чл.72 от Директивата, като разпоредбата на чл.80 от Директивата ясно посочва в кои случаи пазарната цена може служи за данъчна основа. Според настоящият съдебен състав, чл.80, параграф 1, букви а), б) и в) от Директивата съдържа изчерпателен списък на обстоятелствата, при които държавите членки могат да облагат сделките с ДДС въз основа на тяхната пазарна стойност, което означава, че държавите членки не би следвало да възприемат този подход при различни от посочените в чл.80 обстоятелства. Хипотезата на бартер не е изрично посочена в разпоредбата на чл.80 от Директивата, поради което, настоящият състав иска да получи отговор на въпроса дали разпоредбите на чл.73 и чл.80 от Директива 2006/112 се противопоставят на национална разпоредба, според която, когато възнаграждението за доставката е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката във всички случаи е пазарната ѝ цена?

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

По изложените съображения, Варненският административен съд, I – во отделение, VIII – ми състав,

О П Р Е Д Е Л И:

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

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

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

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

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

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

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Административен съдия:

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

21 март 2013 година(*)

„Член 99 от Процедурния правилник — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 62, 63, 65, 73 и 80 — Учредяване на суперфиция в полза на дружество от физически лица, които не са данъчнозадължени по ДДС и не са лица — платци по този данък, срещу изграждането на недвижим имот от дружеството за тези физически лица — Бартер — ДДС за строителните услуги в недвижимия имот — Данъчно събитие — Изискуемост — Авансово плащане на цялата насрещна престация — Авансово плащане — Данъчна основа при насрещна престация, състояща се от стоки или услуги“

По дело C-153/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Варненски административен съд (България) с определение от 22 март 2012 г., постъпило в Съда на 30 март 2012 г., в рамките на производство по дело

„Съни трейд“ ЕООД

срещу

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

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н E. Jarašiūnas (докладчик), председател на състав, г-н A. Ó Caoimh и г-жа C. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, на основание член 99 от Процедурния правилник на Съда да се произнесе с мотивирано определение,

постанови настоящото

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 62, 63, 65, 73 и 80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Съни трейд“ ЕООД (наричано по-нататък „Съни трейд“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр. Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“) по повод на ревизионен акт, с който на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 62 от Директивата за ДДС предвижда:

„За целите на настоящата директива:

1. „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;
2. ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето[—] платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.

- 4 Съгласно член 63 от същата директива:

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

- 5 Член 65 от посочената директива предвижда:

„Когато трябва да се извърши [авансово плащане,] преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

- 6 Текстът на член 73 от Директивата за ДДС е следният:

„По отношение на доставката на стоки ши услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

- 7 Член 80, параграф 1 от тази директива предвижда, че 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 изброените в него случаи.

Българската правна уредба

- 8 В приложимата по главното производство редакция член 25 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда:

„(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица [...]

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

[...]

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

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или
2. възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

(6) Когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вълтреобщностна доставка. [...]

9 Член 26, алинея 7 от ЗДДС уточнява:

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

10 Съгласно член 45 от ЗДДС:

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

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

11 Член 130 от ЗДДС гласи:

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

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

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 С нотариален акт от 16 септември 2008 г. две физически лица (наричани по-нататък „собствениците на поземлени имоти“) учредяват право на строеж на Съни трейд върху собствения си недвижим имот. По силата на учреденото право на

строеж посоченото дружество ще построи сграда върху упоменатия недвижим имот и ще стане собственик на 75 % от нея. Като насрещна престация за получаването на това право Съни трейд трябва да проектира сградата, да я построи със свои средства и сили и да прехвърли в собственост на собствениците на поземлените имоти в завършен вид 25 % от разгънатата застроена площ в рамките на определен срок. С посочения акт последните се задължават също в 30-дневен срок от завършване на грубия строеж да прехвърлят на Съни трейд и правото на собственост върху онази идеална част от поземления имот, която се полага като идеално число към обектите, оставащи в собственост на Съни трейд. Данъчната оценка на правото на строеж е 57 375,00 BGN.

- 13 На 29 юли 2010 г. след проведена ревизия органът по приходите връчва на Съни трейд ревизионен акт, с който за септември 2008 г. на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 30 925,10 BGN и лихви в размер на 6 637,22 BGN. Органът по приходите приема, че е налице хипотезата на бартер по смисъла на член 130 от ЗДДС и че в приложение на алинея 2 от същия член данъчното събитие за доставката на строителна услуга е настъпило на датата на учредяване на правото на строеж. Съни трейд обаче не е издало данъчна фактура на собствениците на поземлените имоти и за посочената доставка не е начислен ДДС. В хода на ревизията е изготвена експертна оценка, която определя пазарната цена на доставките, които Съни трейд се е задължило да направи, в размер на 618 502 BGN. Поради това с ревизионния акт е определена данъчна основа в размер на 154 625,50 BGN, или 25 % от общата пазарна цена, което е делът, който трябва да бъде прехвърлен на собствениците на поземлените имоти след построяването на сградата.
- 14 Съни трейд обжалва ревизионния акт по административен ред пред Директора. След като последният отхвърля тази жалба с решение от 1 октомври 2010 г., Съни трейд обжалва същия ревизионен акт по съдебен ред пред Варненския административен съд. С решение от 1 март 2011 г. последният отменя частично ревизионния акт, като приема, че данъчната основа трябва да бъде равна на данъчната оценка на правото на строеж.
- 15 Директорът подава касационна жалба срещу посоченото решение пред Върховния административен съд, който го отменя и връща делото за ново разглеждане от запитващата юрисдикция. По-специално Върховният административен съд приема, че Варненският административен съд е определил неправилно данъчната основа. За новото разглеждане на делото са дадени задължителни указания запитващата юрисдикция да назначи допълнителна експертиза, която да определи пазарната цена на 25 % от разгънатата застроена площ на сградата към 16 септември 2008 г.
- 16 Пред запитващата юрисдикция Съни трейд твърди, че няма как да се изисква от него да начислява ДДС за доставката, която се е задължило да изпълни в замяна на полученото право на строеж, тъй като същата няма как да бъде индивидуализирана към датата на учредяване на това право, и че няма как по правилото на член 26, алинея 7 от ЗДДС да се определи пазарната стойност на тази доставка. При условията на евентуалност то счита, че данъчната основа би следвало да бъде пазарната стойност на получената насрещна престация, тоест пазарната стойност на правото на строеж.
- 17 Според запитващата юрисдикция спорът, с който е сезирана, повдига въпроси относно наличието на бартер по смисъла на член 130, алинея 1 от ЗДДС, кога настъпва данъчното събитие за двете насрещни доставки, съответно към кой

момент за Съни трейд е възникнало задължението да начисли ДДС и върху каква данъчна основа.

- 18 По първите два въпроса тя сочи, че е обвързана от мотивите в решението на Върховния административен съд, с което делото е върнато за ново разглеждане и съгласно които, от една страна, е налице бартер, а от друга — данъчното събитие за двете разглеждани доставки настъпва на датата на учредяване на правото на строеж. Освен това тя подчертава, че по силата на същото решение е задължена стриктно да приложи член 26, алинея 7 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа при бартер е пазарната цена на предоставяната стока или услуга.
- 19 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че има съмнения относно съответствието на член 130, алинея 2 и на член 26, алинея 7 от ЗДДС с членове 62, 63, 65, 66, 73 и 80 от Директивата за ДДС. В тази връзка тя уточнява, че са й известни вече отправените до Съда преюдициални запитвания от Върховния административен съд по две предходни дела, по които вече са постановени Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България (С-549/11, все още непубликувано в Сборника), както и Решение от 7 март 2013 г. по дело Ефир (С-19/12). Тя приема, че разглежданите в тези две решения въпроси са относими към разрешаването на спора, с който е сезирана. Все пак тя подчертава, че в решенията по двете посочени дела не е повдиган въпросът за извършване на доставките от физически лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице, нито на лице — платец на данъка, и не извършват независима икономическа дейност.
- 20 При тези обстоятелства Варненският административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Понятието за данъчно събитие по смисъла на чл. 62, пар. 1 от [Директивата за ДДС] трябва ли да се тълкува в смисъл, че обхваща и случаите на освободени доставки, включително такива извършени от лице, което няма качеството на „данъчнозадължено лице“ по смисъла на разпоредбите на дял III от [посочената директива] и на „лице — платец на данъка“ по смисъла на дял XI, глава 1, раздел 1 от [същата директива]?
 - 2) Разпоредбите на чл. 62 и чл. 63 от [Директивата за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, която определя като дата на данъчното събитие, датата на изпълнение на освободената доставка вместо датата, на която възниква условието същата да бъде обложена?
 - 3) Разпоредбата на чл. 63 от [Директивата за ДДС] противопоставя ли се на национална разпоредба и практика, според която датата на данъчното събитие за доставка на части от сграда възниква не в момента на прехвърляне на собствеността, а в по-ранен момент, на датата на осъществяване на договорената насрещна престация, изразяваща се в освободена доставка извършена от лице, което няма качеството „данъчнозадължено лице“ и „лице — платец на данъка“?
 - 4) Разпоредбата на чл. 65 от [Директивата за ДДС] противопоставя ли се на национална разпоредба, която свързва настъпването на изискуемостта на данъка с плащане, определено изцяло или частично в стоки или услуги?
 - 5) Разпоредбите на чл. 73 и чл. 80 от [Директивата за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, според която, когато възнаграждението за

доставката е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката във всички случаи е пазарната ѝ цена?“.

По преюдициалните въпроси

- 21 В съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициалния въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 22 Съдът счита, че случаят по настоящото дело е такъв. Всъщност отговорите на отправените от запитващата юрисдикция въпроси се налагат недвусмислено от практиката на Съда, и по-специално от Решение по дело Орфей България и от Решение по дело Ефир, посочени по-горе.

По въпроси от първи до четвърти

- 23 С първите си четири въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 63 и 65 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ, като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове препятстват ДДС за доставките на строителни услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите. При така очертаната обстановка запитващата юрисдикция се пита също дали обстоятелството, че учредяването на правото на строеж е освободена доставка, осъществена от лица, които нямат качеството данъчнозадължено лице или лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС, може да бъде от значение за отговорите на поставените въпроси.
- 24 В тази връзка следва да се напомни, че съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. Член 65 от същата директива — съгласно който при авансово плащане, преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума — представлява отклонение от правилото на член 63 и като такова трябва да се тълкува стриктно (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, C-419/02, Recueil, стр. I-1685, точка 45, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 31).
- 25 Така, за да може да бъде ДДС изискуем, без стоките или услугите все още да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Ето защо авансовите плащания за все още неопределени точно доставки на стоки или услуги не подлежат на облагане с ДДС (Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, посочено по-горе, точка 45, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 28 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 32).
- 26 Освен това следва да се отбележи, че действително текстът на член 65 от Директивата за ДДС изглежда оставя впечатлението, особено на български и на

френски език, че тази разпоредба се отнася единствено до авансовите плащания, изразяващи се в парична сума.

- 27 Същевременно съгласно постоянната съдебна практика текстът от вторичното право на Съюза трябва да се тълкува, доколкото е възможно, в посока на съответствието му с разпоредбите на Договорите и общите принципи на правото на Съюза (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 32 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 34).
- 28 Също от постоянната съдебна практика следва, че принципът на равно третиране, чието конкретно отражение на равнището на вторичното право на Съюза и в специфичния сектор на данъчното облагане е принципът на данъчен неутралитет, изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно обосновано (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 33 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 35).
- 29 По този начин принципът на данъчен неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС, не допуска да се третират различно от гледна точка на ДДС сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, нито пък допуска при събирането на ДДС да се третират различно икономически оператори, извършващи едни и същи доставки (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 67, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 34 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 36).
- 30 Съдът обаче вече е приел, че договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, и сделките с парична насрещна престация представляват две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths, C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точки 23 и 25, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 35 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 37).
- 31 Следователно принципът на равно третиране няма да бъде зачетен, ако приложението на член 65 от Директивата за ДДС зависи от формата на получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Затова този принцип изисква член 65 да се тълкува в смисъл, че е приложим и когато авансовото плащане е извършено в натура, щом са изпълнени припомнените в точка 25 от настоящото определение условия. Въпреки това е необходимо стойността на това авансово плащане да може да има парично изражение. Всъщност според постоянната съдебна практика насрещната престация при доставка на услуги може да се състои в доставка на стоки и да представлява нейната данъчна основа по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, когато е налице пряка връзка между доставката на услуги и доставката на стоки, при условие че стойността на последната може да получи парично изражение (Решение от 3 юли 2001 г. по дело Bertelsmann, C-380/99, Recueil, стр. I-5163, точка 17, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 36 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 38).
- 32 Обстоятелството, че разглежданото в главното производство учредяване на право на строеж представлява евентуално цялата, а не само част от насрещната престация на доставката, за която Съни трейд се е задължило към собствениците на поземлените имоти, не може да постави под съмнение това тълкуване. От една страна, посоченият член 65 предвижда, че данъкът става изискуем „върху получената сума“. Следователно текстът на тази разпоредба допуска евентуално

получената сума да съответства изцяло на насрещната престация на доставката, за която става изискуем ДДС. От друга страна, както Съдът вече е посочил, в изложението на мотивите към предложението за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа от 20 юни 1973 г. (СОМ(73) 950 окончателен, Бюлетин на Европейските общности, притурка 11/73, стр. 13), като в момента посочената директива е заменена от Директивата за ДДС, Комисията на Европейските общности изтъква, че „получаването на [...] сумите прави данъка изискуем, тъй като по този начин съдоговорителите известяват предварително своето намерение да осъществят всички финансови последици, които са свързани с настъпването на данъчното събитие“. Такъв е обаче и случаят, когато авансовото плащане е в размер на цялата договорена насрещна престация (Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, посочено по-горе, точка 49, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 39).

- 33 Накрая, следва да се напомни, че за да се определи дали са изпълнени условията за изискуемост на дължимия за подобна бъдеща доставка ДДС, без значение е доколко нейната насрещна престация сама по себе си е облагаема с ДДС доставка (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 39 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 25). В действителност, видно от припомнената в точки 25 и 31 от настоящото определение съдебна практика, за да стане изискуем дължимият за подобна бъдеща доставка ДДС при обстоятелства като тези в главното производство, достатъчно е всички релевантни елементи на бъдещата доставка да са вече известни и стойността на нейната насрещна престация да може да получи парично изражение (вж. в този смисъл Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 39).
- 34 При това положение данъчният статут на доставката, която е насрещна престация на бъдещата доставка, която Съни трейд се ангажира да предостави, и следователно въпросът дали и евентуално в кой момент настъпва данъчното събитие относно ДДС по сделката за учредяване на правото на строеж и дължимият по нея ДДС става изискуем, също както и обстоятелството, че посочената сделка се осъществява от лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС, са без значение за тълкуването на членове 63 и 65 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 25).
- 35 Видно от изложените съображения, на първите четири въпроса следва да се отговори, че членове 63 и 65 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство, когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове допускат ДДС за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, стига към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги да са вече известни, и следователно в частност разглежданите услуги да са точно определени, а стойността на това право да може да получи парично изражение — нещо, което следва да се установи от запитващата юрисдикция. В тази връзка е без значение, че учредяването на споменатото право на строеж е освободена доставка, която се осъществява от

лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС.

По петия въпрос

- 36 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 73 и 80 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че препятстват национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.
- 37 В тази връзка следва да се напомни, че според постоянната практика на Съда основата за облагане на възмездната доставка на стока или услуга е насрещната престация, реално получена от данъчнозадълженото лице във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии. Освен това посочената насрещна престация трябва да може да има парично изражение (Решение от 29 юли 2010 г. по дело Astra Zeneca UK, C-40/09, Сборник, стр. I-7505, точка 28, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 44 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 41).
- 38 Ако тази стойност не е договорена между страните сума пари, за да бъде субективна, тя трябва да представлява стойността, която получателят на услугите, които са насрещната престация за доставката на вещи, приписва на очакваните от него услуги, и да съответства на сумата, която той е готов да изразходва за доставката (Решение от 2 юни 1994 г. по дело Empire Stores, C-33/93, Recueil, стр. I-2329, точка 19, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 45 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 42).
- 39 Освен това следва да се напомни, че член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че 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 някои изброени в него случаи.
- 40 Все пак установените в посочената разпоредба условия за прилагане са изчерпателни и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън изброените в разпоредбата случаи (Решение от 26 април 2012 г. по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, C-621/10 и C-129/11, все още непубликувано в Сборника, точка 51, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 47 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 44).
- 41 В случая от акта за преюдициално запитване не се установява извършването на разглежданата в главното производство доставка между лица, между които са налице връзки като посочените в член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС, което обаче следва да се провери от запитващата юрисдикция. При тези обстоятелства споменатата разпоредба не би могла да се тълкува в смисъл, че разрешава пазарната стойност на доставката, по която се е задължило Съни Трейд, да бъде нейна данъчна основа.

- 42 Накрая, доколкото запитващата юрисдикция посочва в акта за преюдициално запитване, че по силата на решението на Върховния административен съд, който ѝ връща делото, по което е сезирана в главното производство, за ново разглеждане, тя е задължена стриктно да приложи член 26, алинея 7 от ЗЗДС, въпреки че изпитва съмнения относно съвместимостта на тази разпоредба с Директивата за ДДС и че е отправила запитване до Съда в този смисъл, е важно да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика постановеното от Съда решение по преюдициалното запитване обвързва националния съд по отношение на тълкуването, съответно валидността на разглежданите актове на институциите на Съюза при решаването на спора в главното производство (Решение от 5 октомври 2010 г. по дело Елчинов, С-173/09, Сборник, стр. I-8889, точка 29 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Interedil, С-396/09, все още непубликувано в Сборника, точка 36).
- 43 При това положение, след като упражни правото си по член 267, втора алинея ДФЕС, при решаването на спора в главното производство националният съд е обвързан от даденото от Съда тълкуване на съответните разпоредби и трябва евентуално да не се съобрази с изводите на висшестоящия съд, ако въз основа на това тълкуване намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза (Решение по дело Елчинов, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Interedil, посочено по-горе, точка 37 и Решение от 15 януари 2013 г. по дело Križan и др., С-416/10, все още непубликувано в Сборника, точка 69).
- 44 С оглед на изложените съображения на петия въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като разглежданите по главното производство, при които доставката не е осъществена между свързани лица по смисъла на член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС — което все пак следва да се установи от запитващата юрисдикция, — членове 73 и 80 от тази директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.

По съдебните разноски

- 45 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) Членове 63 и 65 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство, когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове допускат данъкът върху добавената**

стойност за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, стига към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги да са вече известни, и следователно в частност разглежданите услуги да са точно определени, а стойността на това право да може да получи парично изражение — нещо, което следва да се установи от запитващата юрисдикция. В тази връзка е без значение, че учредяването на споменатото право на строеж е освободена доставка, която се осъществява от лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на посочената директива.

- 2) При обстоятелства като разглежданите по главното производство, при които доставката не е осъществена между свързани лица по смисъла на член 80, параграф 1 от Директива 2006/112 — което все пак следва да се установи от запитващата юрисдикция, — членове 73 и 80 от тази директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.

Подписи