Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

8 май 2013 година*

„Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 18, буква в) и членове 74 и 80 — Преустановяване на облагаемата икономическа дейност — Дерегистрация по ДДС на данъчнозадълженото лице от данъчната администрация — Задържане на стоки, довело до приспадане на ДДС — Данъчна основа — Пазарна стойност или покупна стойност — Определяне към момента на доставката — Непосредствено действие на член 74“

По дело C-142/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Варна (България) с определение от 9 март 2012 г., постъпило в Съда на 21 март 2012 г., в рамките на производство по дело

Христомир Маринов, действащ като едноличен търговец „Лампатов — Х — Христомир Маринов“,

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град 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 N. Wahl,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — гр. Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа Св. Златева, в качеството на представител,

— за българското правителство, от г-н Юл. Атанасов и г-н Цв. Иванов, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н Д. Русанов и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 18, буква в) и членове 74 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 г-н Маринов, действащ като едноличен търговец „Лампатов — Х — Христомир Маринов“ (наричан по-нататък „Маринов“), и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) относно ревизионен акт за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 18 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки могат да третират всяка от следните сделки като възмездна доставка на стоки:

а) употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

б) употребата от данъчнозадължено лице на стоки за целите на необлагаема сфера на дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а);

в) освен в случаите, посочени в член 19, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а)“.

4 Съгласно член 19, първа алинея от тази директива:

„В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правоприемник на прехвърлителя“.

5 Член 72 от Директивата за ДДС гласи:

„За целите на настоящата директива „пазарна стойност“ означава пълната стойност, която, за да се получат съответните стоки или услуги в този момент, в който клиентът на същия пазарен етап, на който се извършва доставката на стоките или услугите, трябва да плати при условията на лоялна конкуренция на доставчика в пряка сделка на територията на държавата членка, в която доставката е облагаема.

Когато не може да бъде установена съпоставима доставка на стоки или услуги, „пазарна стойност“ означава следното:

1) по отношение на стоките — сумата, която е не по-малка от покупната цена на стоките или на подобни стоки, или при липсата на покупна цена — себестойността, определена по времето на доставката;

[…]“.

6 Съгласно член 73 от Директивата за ДДС:

„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 […]“.

7 Член 74 от Директивата за ДДС гласи:

„Когато данъчнозадължено лице ползва или се разпорежда със стоки, съставляващи част от неговите стопански активи или когато стоките се задържат от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, когато бъде преустановена неговата облагаема икономическа дейност, както е посочено в членове 16 и 18, данъчната основа е покупната цена на стоките или сходните стоки или при липса на покупна цена — себестойността, определена в момента на извършването на ползването, разпореждането или задържането“.

8 Текстът на член 80 от Директивата за ДДС е следният:

„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 [стойност] 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 [стойност] 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 [стойност] 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 нает, или семейството на наетото лице, или други тясно свързани лица.

[…]“.

Българското право

9 Член 27 от на Закона за данък върху добавената стойност (ДВ бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в приложимата по главното производство редакция, предвижда:

„[…]

(3) Данъчната основа е пазарната цена при следните доставки:

[…]

2. доставка на стоки и/или услуги по чл[ен] 111;

[…]“.

10 Член 106 от ЗДДС гласи:

„(1) Прекратяване на регистрацията (дерегистрация) по този закон е процедура, въз основа на която след датата на дерегистрация лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит освен в случаите, когато този закон е предвидил друго.

(2) Регистрацията се прекратява:

1. по инициатива на регистрираното лице, когато е налице основание за дерегистрация — задължителна или по избор;

2. по инициатива на органа по приходите, когато:

   а) е установил основание за задължителна дерегистрация;

   б) е налице обстоятелство по чл[ен] 176“.

11 Член 111 от ЗДДС предвижда:

„(1) Към датата на дерегистрацията се смята, че лицето извършва доставка по смисъла на закона на всички налични стоки и/или услуги, за които е ползвало изцяло или частично данъчен кредит и които са:

1. активи по смисъла на Закона за счетоводството, или

2. активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

[…]“.

12 Съгласно § 1, точка 16 от допълнителните разпоредби на ЗДДС:

„Пазарна цена“ е цената по смисъла на § 1, т[очка] 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДВ бр. 105 от 29 декември 2005 г.), определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т[очка] 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“.

13 Съгласно §1, точка 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс:

„Пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

14 От преюдициалното запитване е видно, че считано от 4 ноември 2009 г., Маринов е дерегистран по ЗДДС поради неизпълнение на задълженията му по ЗДДС, и по-точно поради неплащане на ДДС по справки-декларации за периода от април до юли 2009 г.

15 През 2010 г. Маринов става обект на данъчна ревизия за периода от 1 януари 2007 г. до 4 ноември 2009 г. При ревизията е установено, че този търговец е взел превозни средства на лизинг, като за всяка от лизинговите вноски е приспадал ДДС общо в размер на 28 426,64 лева (BGN). Към датата на дерегистрацията търговецът е разполагал с тези превозни средства, както и с други, собствени, за които е приспаднато ДДС. В ревизионния си акт от 27 април 2011 г. данъчната администрация е приела, че към датата на дерегистрацията Маринов е извършвал облагаеми доставки по смисъла на член 111 от ЗДДС.

16 По отношение на принадлежащите на Маринов превозни средства посочената администрация е определила, съгласно член 27, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, данъчната основа по ДДС, като е възприела „пазарната цена“, установена след експертиза, и е начислила сума в размер на 32 124,57 BGN, съответстваща на приложения към тази цена ДДС.

17 След като жалбата му срещу ревизионния акт е отхвърлена от директора, Маринов сезира Административен съд Варна. Пред него той оспорва оценката на активите, определена според тяхната „пазарна цена“. Като смята, че е трябвало да се вземе предвид обезценяването на тези активи след придобиването им, Маринов прави искане за назначаване на експертиза, за да се определи стойността им съгласно действащите към датата на дерегистрацията счетоводни норми.

18 Ответникът в главното производство оспорва жалбата, като твърди, че пазарната цена, която трябва да се вземе предвид съгласно националното законодателство, съответства на покупната стойност, към която препраща член 74 от Директивата за ДДС, тъй като става въпрос за цената, определяна от търсенето и предлагането на пазара.

19 Тъй като трябва да определи данъчната основа и размера на задължението по ДДС, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 27, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, който предвижда да се вземе предвид пазарната цена на активите, е съвместим с член 18, буква в) и членове 74 и 80 от Директивата за ДДС.

20 Най-напред запитващата юрисдикция поставя въпроса дали дерегистрацията по ДДС съгласно член 106, алинея 1 от ЗДДС попада в приложното поле на член 18, буква в) от Директивата за ДДС.

21 Ако това е така, запитващата юрисдикция поставя по-нататък въпроса дали член 27, алинея 3, точка 2 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа е пазарната цена на активите, е съвместим, от една страна, с член 74 от Директивата за ДДС, и от друга страна, с член 80 от посочената директива, в който са изброени случаите, в които пазарната стойност може да служи за данъчна основа. При утвърдителен отговор на този въпрос тя поставя въпроса дали член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.

22 Накрая, като отбелязва, че българският закон не отчита състоянието на активите, запитващата юрисдикция иска да се установи, в случай че член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие, до каква степен последвалите придобиването на активите обезценки трябва да се вземат предвид при определянето на данъчната основа по ДДС за доставките, посочени в член 18, буква в) от тази директива.

23 При тези обстоятелства Административен съд Варна решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбата на член 18, буква в) от Директивата за [ДДС] трябва ли да се тълкува в смисъл, че обхваща и хипотезите, при които преустановяването на облагаемата икономическа дейност се дължи на отнетата по силата на дерегистрацията възможност данъчнозадълженото лице да начислява и приспада ДДС?

2) Разпоредбите на член 74 и член 80 от Директивата за [ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на дерегистрацията активи?

3) Разпоредбата на член 74 от Директивата за [ДДС] има ли директен ефект?

4) При определяне на данъчната основа по реда на член 74 Директивата за [ДДС], от значение ли е продължителността на периода от датата на закупуване на активите до датата на преустановяване на облагаемата икономическа дейност, както и обезценките, последвали придобиването на активите?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

24 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 18, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че той се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по ДДС на данъчнозадълженото лице.

25 В това отношение следва да се напомни, че съгласно член 18, буква в) от Директивата за ДДС, освен в случаите, посочени в член 19 от тази директива, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприемници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на приспадане, може да се третира като възмездна доставка на стоки.

26 От текста на член 18, буква в) от Директивата за ДДС е видно, че той се отнася общо до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, без да се прави разграничение, в зависимост от причините или обстоятелствата, свързани с това преустановяване на икономическата дейност, като се изключват само случаите, посочени в член 19 от Директивата за ДДС.

27 Всъщност основната цел на член 18, буква в) от Директивата за ДДС е да се избегне възможността стоките, за които дължимият ДДС е станал подлежащ на приспадане, да станат обект на необложено с данък крайно потребление вследствие на преустановяването на облагаемата икономическа дейност, независимо от свързаните с последното причини или обстоятелства.

28 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 18, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по ДДС на данъчнозадълженото лице.

По втория и четвъртия въпрос

29 С втория и четвъртия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 74 и 80 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на преустановяването на облагаемата икономическа дейност активи, и която не отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на това преустановяване на дейността.

30 В това отношение следва да се приеме, че предвиденото в член 18, буква в) от Директивата за ДДС определяне на данъчната основа при доставка попада в приложното поле на член 74 от Директивата за ДДС, а не в това на член 80 от нея. Всъщност съгласно практиката на Съда условията за прилагане на последния член са изчерпателно посочени и националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност извън изброените в посочената разпоредба случаи (вж. Решение от 26 април 2012 г. по съединени дела Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, C-621/10 и C-129/11, точки 45, 51 и 52). От акта за преюдициално запитване обаче не е видно разглежданото положение да спада към някой от случаите, изброени в посочения член 80.

31 Член 74 от Директивата за ДДС предвижда, че данъчната основа при доставки като разглежданите в главното производство е покупната цена на стоките или сходните стоки или, при липса на покупна цена, себестойността, определена в момента на доставката. Този член представлява дерогация от предвиденото в член 73 общо правило.

32 Следва да се напомни, че Съдът вече е постановил, че под „покупна цена, определена към момента на ползването“ по смисъла на член 74 от Директивата за ДДС следва да се разбира остатъчната стойност на стоката към момента на ползването (вж. Решение от 17 май 2001 г. по дело Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049, точка 80). По повод посоченото в този член ползване на активи Съдът е уточнил също че данъчната основа е стойността на въпросните активи, определена към момента на ползването, която съответства на пазарната цена на подобни активи, като се вземат предвид разходите за преобразуването на активите (вж. по-специално Решение от 8 ноември 2012 г. по дело Gemeente Vlaardingen, C-299/11, точка 30).

33 Следователно данъчната основа на доставката в случай на преустановяване на облагаемата икономическа дейност е стойността на въпросните активи, определена към момента на това преустановяване на дейността, поради което тази стойност отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на дейността.

34 Съгласно член 27, алинея 3 от ЗДДС данъчната основа при доставки като разглежданите в главното производство е „пазарната цена“, която е дефинирана по българското право като сумата, която се плаща при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Запитващата юрисдикция следва да провери дали „пазарната цена“ по смисъла на тази разпоредба, тълкувана и прилагана от българската данъчна администрация, съответства на практика на остатъчната стойност на активите към датата на преустановяване на облагаемата икономическа дейност.

35 Ето защо на втория и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 74 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на това преустановяване на дейността активи, освен ако тази цена съответства на практика на остатъчната стойност на посочените активи към същата дата и по този начин се отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на облагаемата икономическа дейност.

По третия въпрос

36 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.

37 Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в срок тази директива в националния правен ред или когато я е транспонирала неточно (вж. Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България, C-549/11, точка 51 и цитираната съдебна практика).

38 Налага се изводът, че член 74 от Директивата за ДДС установява ясно и безусловно критериите за определяне на данъчната основа при ползването на активи от данъчнозадълженото лице в случай на преустановяване на неговата облагаема икономическа дейност. Следователно тази разпоредба отговаря на посочените условия.

39 Освен това следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика запитващата юрисдикция, доколкото националното право ѝ предоставя свобода на преценка, следва да тълкува и прилага разпоредбите на вътрешното право по начин, съответстващ на изискванията на правото на Съюза, а ако подобно тълкуване не е възможно, запитващата юрисдикция следва да остави без приложение разпоредбите на вътрешното право, които са в противоречие с тези изисквания (вж. в този смисъл Решение по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, посочено по-горе, точка 54 и цитираната съдебна практика).

40 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че член 74 от Директивата за ДДС има непосредствено действие.

По съдебните разноски

41 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) Член 18, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася и до преустановяването на облагаемата икономическа дейност, произтичащо от дерегистрацията по данъка върху добавената стойност на данъчнозадълженото лице.

2) Член 74 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която в случаите на преустановяване на облагаемата икономическа дейност предвижда, че данъчната основа на доставката е пазарната цена на наличните към датата на това преустановяване на дейността активи, освен ако тази цена съответства на практика на остатъчната стойност на посочените активи към същата дата и по този начин се отчита промяната на стойността на тези активи от датата на тяхното придобиване до датата на преустановяването на облагаемата икономическа дейност.

3) Член 74 от Директива 2006/112 има непосредствено действие.

Подписи