



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

9 юли 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 — Облагаемост — Сделки с недвижими имоти — Продажба на поземлени имоти, включени в личното имущество на едноличен търговец — Данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“

По дело C-331/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vrhovno sodišče (Словения) с акт от 12 юни 2014 г., постъпил в Съда на 8 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma

срещу

Republika Slovenija,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, J. L. da Cruz Vilaça и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma, от В. Ozimek, odvetnica,
- за словенското правителство, от А. Grum, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и В. Rous Demiri, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: словенски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L145, стр. 1; наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezić, действащ като едноличен търговец с фирмено наименование „Trgovina Prizma“) и Република Словения, представлявана от Ministrstvo za finance (Министерство на финансите) по повод облагането на продажбата на поземлени имоти с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2 от Шеста директива предвижда:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“ [неофициален превод].

- 4 Съгласно член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни или приравнени на тях професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност“ [неофициален превод].

Словенското право

- 5 Шеста директива е транспонирана в словенското право със Закона за данъка върху добавената стойност [Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98, стр. 8433, наричан по-нататък „ZDDV“)], който в член 3, параграф 1 предвижда, че с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на Република Словения от данъчнозадължено лице в рамките на упражняваната от него икономическа дейност.
- 6 Съгласно член 27 от този закон от облагане с ДДС се освобождава прехвърлянето на недвижими имоти, с изключение на първоначалното прехвърляне на правото на собственост върху новопостроени сгради или на правото на разпореждане с тях.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 7 Г-н Kezić е регистриран като едноличен търговец от 1995 г. и упражнява дейността си под фирменото наименование „Trgovina Prizma“.
- 8 От акта за преюдициално запитване е видно, че между 1998 г. и 2002 г. г-н Kezić е закупил — не като едноличен търговец, а в лично качество — седем парцела. Два от така придобитите парцели са му били продадени от физическо лице през 1998 г. и 2000 г., докато останалите пет — от търговско дружество през 2001 г. и 2002 г. При придобиването на тези имоти г-н Kezić не е плащал ДДС.
- 9 Между 2001 г. и 2003 г. г-н Kezić се снабдява с всички административни разрешения, необходими за изграждането на търговски център върху споменатите по-горе седем парцела. Впоследствие, през май 2003 г., той предприема като едноличен търговец строителните работи.
- 10 През юни 2003 г. г-н Kezić зачислява петте парцела, придобити последни, в активите на предприятието си с определената от вещо лице стойност. Той запазва обаче другите два парцела в личното си имущество (наричани по-нататък „процесните поземлени имоти“).
- 11 През 2004 г. г-н Kezić продава търговския център и седемте парцела, върху които същият е построен, на две търговски дружества. Така той продава, от една страна, като едноличен търговец, част от търговския център и петте парцела, върху които тази част е построена, фактурирайки на приобретателите ДДС, и от друга страна, като физическо лице, процесните поземлени имоти, както и другата част от построения върху тях търговски център, но без да фактурира ДДС.
- 12 С решение от 26 октомври 2004 г. компетентният данъчен орган, като преценява, че продажбата на процесните поземлени имоти спада към икономическата дейност, извършвана от г-н Kezić в качеството му на едноличен търговец, изисква плащане на дължимия във връзка с тази продажба ДДС.
- 13 На 18 юли 2007 г. Министерството на финансите отхвърля като неоснователна подадената от г-н Kezić жалба против това решение.
- 14 Upravno sodišče (административен съд) потвърждава решението на данъчната администрация, а с решение от 25 май 2011 г. Vrhovno sodišče (Върховният съд) отхвърля подадената от г-н Kezić ревизионна жалба. Това решение обаче е отменено от Ustavno sodišče (Конституционният съд), който с решение от 21 ноември 2013 г. връща делото на Vrhovno sodišče за ново разглеждане.
- 15 Запитващата юрисдикция смята, че спорът, с който е сезирана, изисква да се определят условията, при които Шеста директива допуска данъчнозадължените лица да изключат от системата на ДДС активите, които използват, за да упражняват икономическата си дейност.
- 16 При тези условия Vrhovno sodišče решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че в случай като този по настоящото дело — при който физическо лице придобива поземлени имоти в лично качество, без във връзка с това да му се начислява ДДС, а впоследствие изгражда върху тези имоти като едноличен търговец търговски център, зачислява в активите на своето предприятие на основание националните счетоводни стандарти само част от имотите, върху които е построен търговският център, и след това продава този център заедно с всички имоти на възложителя на строежа — следва да се счита, че това лице още с незачисляването на

имотите в активите на своето предприятие не ги е включило в системата на ДДС и следователно във връзка с тяхната продажба не се явява данъчнозадължено лице, което следва да начисли и впоследствие да внесе ДДС във връзка с тях?“.

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция пита по същество дали член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че в случай като този по главното производство, при който данъчнозадължено лице придобива парцели, част от които включва в личното си имущество, а други — в това на своето предприятие, и върху всички тях изгражда в качеството си на данъчнозадължено лице търговски център, който впоследствие продава, заедно с парцелите, върху които тази сграда е построена, продажбата на парцелите, които са били включени в личното имущество на това данъчнозадължено лице, трябва да се обложи с ДДС.
- 18 От текста на член 2, точка 1 от Шеста директива е видно, че данъчнозадълженото лице трябва да действа „в това си качество“, за да бъде съответната сделка облагаема с ДДС. За сметка на това данъчнозадължено лице, което извършва сделка в лично качество, не действа като данъчнозадължено лице и не попада в обхвата на ДДС (вж. в този смисъл решенията *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, т. 16—18 и *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136, т. 24).
- 19 Следва също така да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда понятието „данъчнозадължено лице“ се определя във връзка с понятието „икономическа дейност“, което съгласно член 4, параграф 2 от Шеста директива обхваща всички дейности на производители, търговци и доставчици на услуги, и по-специално сделките, включващи използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него (вж. в този смисъл решенията *Słaby* и др., C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 43 и 44).
- 20 Освен това в случай на употреба на капиталова стока както за целите на икономическата дейност, така и за лични цели, заинтересованото лице има избор, за нуждите на ДДС, или да включи тази стока изцяло в имуществото на предприятието си, или да я задържи изцяло в своето лично имущество, като по този начин напълно я изключва от системата на ДДС, или пък да я включи в предприятието само доколкото тя действително се използва за целите на ефективната икономическа дейност (вж. решенията *Charles* и *Charles-Tijmens*, C-434/03, EU:C:2005:463, т. 23). В този смисъл една такава стока може да бъде изключена от системата на ДДС, дори да е използвана частично за нуждите на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, което в този случай обаче е лишено от всякакво право на приспадане (вж. решенията *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136, т. 27).
- 21 Освен това когато продава актив, част от който е избрало да запази за лични цели, данъчнозадълженото лице не действа в това си качество, що се отнася до продажбата на тази част (вж. в този смисъл решенията *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, т. 24). Същевременно през целия период, в който притежава въпросния актив, то трябва да проявява волята си да запази част от него в личното си имущество (решенията *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, т. 21).
- 22 От посочената по-горе съдебна практика обаче не може да се направи извод, че продажбата от данъчнозадължено лице на поземлен имот, който това лице е включило в личното си имущество, не подлежи на облагане с ДДС само поради този факт. Всъщност, доколкото извършваните възмездно от данъчнозадълженото лице сделки поначало се облагат с ДДС, когато същото действа в това си качество, допълнително условие, наред с включването на съответния имот в посоченото лично имущество, е продажбата да бъде извършена от данъчнозадълженото лице не в рамките на икономическата му дейност, а като част от управлението на личното му имущество.

- 23 В това отношение безспорно е вярно, че обикновеното упражняване на правото на собственост от неговия притежател само по себе си не може да се разглежда като икономическа дейност (вж. в този смисъл решение *Słaby* и др., C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 36). Освен това от тази гледна точка обстоятелството, че предметът на продажбата е бил придобит от данъчнозадълженото лице с личните му средства, не може да има определящо значение.
- 24 За сметка на това по повод на продажбата на имот за застрояване Съдът вече е уточнил, че релевантен критерий за преценка е фактът, че заинтересованото лице е предприело активни действия за търговия с недвижими имоти, като е използвало средства, подобни на тези, използвани от производител, търговец или доставчик на услуги по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, като например осъществяване на благоустройствени дейности в имота и прилагане на изпитани търговски практики (вж. в този смисъл решение *Słaby* и др., C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 39 и 40). Всъщност такива инициативи обикновено не се вписват в действията по управление на личното имущество, така че продажбата на отреден за строителство поземлен имот не може да се разглежда като обикновено упражняване на правото на собственост от неговия притежател (вж. в този смисъл решение *Słaby* и др., C-180/10 и C-181/10, EU:C:2011:589, т. 41).
- 25 Що се отнася до посочените от запитващата юрисдикция обстоятелства — и в частност това, че първо, седемте парцела са били придобити от г-н Kezić в относително кратък промеждутък от време, между 1998 г. и 2002 г., второ, че тези парцели са били, взети заедно, необходимо условие, за да се започне през май 2003 г. строителството на търговски център, и трето, че във въпросните имоти г-н Kezić е извършил възстановителни работи на стойност над 48 000 EUR — следва да се отбележи, че те сочат, че продажбата на процесните поземлени имоти не е обикновено проявление на правомощията на г-н Kezić като собственик, а в действителност се вписва в икономическата му дейност на предприемач.
- 26 Следва да се добави, че в представената на Съда преписка няма данни, които да сочат причините, поради които продажбата на процесните поземлени имоти трябва да се счита за акт на управление на личното имущество и на това основание да бъде разграничена от продажбата на другите парцели, върху които г-н Kezić е построил търговски център в рамките на икономическата си дейност на предприемач.
- 27 При това положение, и освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, следва да се приеме, че при продажбата на процесните поземлени имоти г-н Kezić е действал като задължено по ДДС лице, така че тази сделка е трябвало да бъде обложена с посочения данък.
- 28 С оглед на изложеното по-горе на поставения въпрос следва да се отговори, че член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че в случай като този по главното производство, при който данъчнозадължено лице придобива парцели, част от които включва в личното си имущество, а други — в това на своето предприятие, и върху всички тях изгражда в качеството си на данъчнозадължено лице търговски център, който впоследствие продава, заедно с парцелите, върху които тази сграда е построена, продажбата на парцелите, които са били включени в личното имущество на това данъчнозадължено лице, трябва да се обложи с ДДС, щом като при тази сделка то е действало в това си качество.

По съдебните разноски

- 29 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 (втори състав) реши:

Член 2, точка 1 и член 4, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкуват в смисъл, че в случай като този по главното производство, при който данъчнозадължено лице придобива парцели, част от които включва в личното си имущество, а други — в това на своето предприятие, и върху всички тях изгражда в качеството си на данъчнозадължено лице търговски център, който впоследствие продава, заедно с парцелите, върху които тази сграда е построена, продажбата на парцелите, които са били включени в личното имущество на това данъчнозадължено лице, трябва да се обложи с данък върху добавената стойност, щом като при тази сделка то е действало в това си качество.

Подписи