



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

11 май 2017 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква а) — Член 14, параграф 1 — Облагаеми сделки — Понятие „възмездна доставка на стоки“ — Прехвърляне на недвижим имот в полза на държавата или в полза на единица на местното самоуправление с цел погасяване на данъчно задължение — Изключване“

По дело C-36/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 21 септември 2015 г., постъпил в Съда на 22 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Minister Finansów

срещу

Posnania Investment SA

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Prechal, А. Rosas, С. Toader (докладчик) и Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и М. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 февруари 2017 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: полски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (министъра на финансите, Полша, наричан по-нататък „министърът“) и Posnania Investment SA (наричано по-нататък „Posnania“) по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на сделката, с която това дружество прехвърля собствеността върху недвижим имот в полза на единица на местното самоуправление, за да покрие свое задължение от данъчно естество.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

- а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„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“.

- 5 Съгласно член 14, параграф 1 от посочената директива „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

- 6 Член 16 от Директивата за ДДС гласи:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки.

Употребата на стоки за стопански цели обаче, като мостри или подаръци с малка стойност, не се третира като възмездна доставка на стоки“.

Полското право

- 7 Член 2, точка 6 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г., изменен (Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

„За целите на този закон „стоки“ означава вещи и техните части, а също и всички форми на енергия“.

- 8 Член 5, параграф 1, точка 1 от този закон гласи:

„С данък върху стоките и услугите се облага: възмездната доставка на стоки и услуги на територията на страната“.

- 9 Член 7, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1, точка 1 означава прехвърлянето на правото за разпореждане със стоката като собственик [...]“.

- 10 Член 15, параграф 1 от същия закон предвижда:

„Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните организации и физическите лица, които извършват самостоятелно икономическа дейност по смисъла на параграф 2, независимо от целите и резултатите от тази дейност“.

- 11 Член 15, параграф 2 от Закона за ДДС гласи:

„За икономическа дейност се счита всяка дейност на производители, търговци или доставчици на услуги, в това число дейностите на лицата, експлоатиращи природни ресурси, на земеделските стопани и на лицата, упражняващи свободни професии, включително когато дейността е осъществена еднократно при обстоятелства, които сочат намерение за трайното ѝ извършване. Експлоатацията на материално или нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него също се счита за икономическа дейност“.

- 12 Член 66 от Ordynacja podatkowa (Данъчно-процесуален кодекс) от 29 август 1997 г. (Dz. U., 2015 г., позиция 613) гласи:

„§ 1. Особен способ за погасяване на данъчното задължение е прехвърлянето на собствеността върху вещи или на други вещни права:

- 1) в полза на държавата — за покриване на просрочени задължения за републикански данъци;
- 2) в полза на община, окръг или област — за покриване на просрочени задължения за местни данъци.

§ 2. Прехвърлянето се извършва по искане на данъчнозадълженото лице:

- 1) в случаите по параграф 1, точка 1 — с договор, сключван между представляващия държавата окръжен управител и данъчнозадълженото лице със съгласието на директора на компетентната данъчна служба или директора на компетентната митница;
- 2) в случаите по параграф 1, точка 2 — с договор, сключван между кмета на общината или на града или окръжния или областния управител и данъчнозадълженото лице.

[...]

§ 4. В случаите по параграф 1 за дата на погасяване на данъчното задължение се смята датата на прехвърлянето на собствеността върху вещта или на вещните права.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 13 Rosnania е учредено по полското право дружество, което извършва икономическа дейност в сектора на сделките с недвижими имоти. Във връзка с това то е регистрирано като данъчнозадължено лице по Закона за ДДС. За да покрие свои просрочени данъчни задължения, то предлага на Община Червонак (Полша) (наричана по-нататък „общината“) да сключат на основание член 66 от Данъчно-процесуалния кодекс договор, с който дружеството да прехвърли на общината собствеността върху притежаван от него незастроен поземлен имот.
- 14 Договорът е сключен на 5 февруари 2013 г., с което се погасява част от данъчното задължение на Rosnania и същевременно правото на собственост върху въпросния имот се прехвърля на общината.
- 15 Rosnania подава до министъра заявление за издаване на задължителни указания за тълкуване на данъчното право, за да установи дали в такава хипотеза сключената с общината сделка подлежи на облагане с ДДС и дали в резултат дружеството е длъжно да издаде съответна фактура.
- 16 В заявлението си Rosnania поддържа, че въпросната сделка не подлежи на облагане с ДДС предвид практиката на запитващата юрисдикция, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), съгласно която прехвърлянето на собствеността върху вещь в полза на държавата за покриване на просрочени задължения за републикански данъци не е сделка, подлежаща на облагане с ДДС.
- 17 С издадените на 10 май 2013 г. задължителни указания за тълкуване министърът приема, че с прехвърлянето на собствеността върху недвижимия имот от страна на Rosnania в полза на общината последната придобива всички правомощия на собственик и следователно това прехвърляне на собствеността с цел покриване на просрочени данъчни задължения съставлява възмездна доставка на стоки по смисъла на полското законодателство, която по принцип подлежи на облагане с ДДС.
- 18 Rosnania обжалва тези указания пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша).
- 19 С решение от 13 февруари 2014 г. този съд уважава жалбата и отменя указанията, като приема, че в случай на прехвърляне на собствеността върху вещи по разпореждане на публичен орган или по силата на закона ДДС може да се дължи само ако прехвърлянето се извършва срещу възнаграждение. Тъй като съгласно полското право в случая не е налице такава хипотеза, посоченият съд постановява, че прехвърлянето на собствеността върху вещь в полза на държавата за покриване на просрочени задължения за републикански данъци не е сделка, подлежаща на облагане с ДДС.
- 20 Министърът подава касационна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция.

- 21 В преюдициалното си запитване последната уточнява, че макар Rosnania безспорно да има качеството данъчнозадължено лице, стои въпросът дали е възможно за „възмездна доставка на стоки“ по смисъла на Директивата за ДДС да се смята прехвърлянето на правото за разпореждане с вещ като собственик срещу погасяване на данъчни задължения.
- 22 В това отношение посочената юрисдикция припомня, че съгласно нейната практика прехвърлянето на собствеността върху вещ в полза на държавата за покриване на просрочени задължения за републикански данъци не е подлежаща на облагане с ДДС сделка, доколкото данъкът не е парична престация, която може да бъде получена в замяна на друга престация, тъй като една от основните характеристики на данъка е неговата едностранност.
- 23 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Прехвърлянето на собствеността върху поземлен имот (вещ) от данъчнозадължено лице:

- а) в полза на държавата — за покриване на просрочени задължения за републикански данъци;
- б) в полза на общини, окръзи или области — за покриване на просрочени задължения за местни данъци, вследствие от което съответните данъчни задължения се погасяват, представлява ли облагаема сделка (възмездна доставка на стоки) по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 от Директива[та] [за ДДС]?“.

По преюдициалния въпрос

- 24 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 2, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на собствеността върху недвижим имот от данъчнозадължено за целите на ДДС лице в полза на държава членка или в полза на единица на местното самоуправление в държава членка с цел погасяване на просрочено данъчно задължение, както в случая в главното производство, представлява възмездна доставка на стоки, подлежаща на облагане с ДДС.
- 25 В самото начало следва да се припомни, че Директивата за ДДС установява обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (вж. решение от 20 юни 2013 г., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 39).
- 26 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС възмездната доставка на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, подлежи на облагане с ДДС.
- 27 Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС „данъчнозадължено“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Експлоатацията на материална или нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа също се счита за „икономическа дейност“.
- 28 Член 14, параграф 1 на Директивата за ДДС дефинира „доставка на стоки“ като прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.
- 29 Що се отнася до обсъжданата в главното производство сделка, безспорно е, първо, че договорът между Rosnania и общината довежда до прехвърлянето на правото на собственост върху недвижим имот и второ, че Rosnania има качеството данъчнозадължено лице.

- 30 Трето, условието за мястото на доставката безспорно също е изпълнено, доколкото сделката е извършена на територията на държава членка, а именно в Полша.
- 31 Четвърто, що се отнася до това възмездна ли е сделката по прехвърляне на собствеността върху недвижим имот в полза на субект на публичното право, в случая прехвърлянето на поземлен имот в полза на община, с цел погасяване на просрочени данъчни задължения, следва да се отбележи, че дадена доставка на стоки е „възмездна“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС само ако между доставчика и купувача съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като получената от доставчика цена представлява действителната равностойност на доставената стока (решения от 27 април 1999 г., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, т. 26 и от 21 ноември 2013 г., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 32).
- 32 В случая безспорно между доставчика на недвижимия имот и приобретателя на имота съществува правоотношение от типа на правоотношението между кредитор и длъжник.
- 33 Задължението за плащане, което данъкоплатецът като длъжник на данъка носи спрямо данъчната администрация като негов кредитор във връзка с този данък, по естеството си обаче е едностранно, доколкото заплащането на данъка от данъкоплатеца води единствено до законното му освобождаване от задължението, включително когато той изпълнява задължението си чрез даване (*datio*) на недвижим имот, както в случая.
- 34 Всъщност данъкът е задължителна удръжка, която носителят на публичната власт събира с властнически акт от имуществото на лицата, попадащи под данъчната му юрисдикция. Тази удръжка е предназначена да бъде пренасочена чрез публичните бюджети към услуги от обществена полза. Подобна удръжка, независимо дали на парична сума, или, както в случая, на материална вещ, не води до някаква престация от страна на публичната власт, нито съответно е насрещна престация от страна на данъчнозадълженото лице.
- 35 Следователно не е налице правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации по смисъла на практиката на Съда, припомнена в точка 31 от настоящото решение.
- 36 Поради това даването на вещ вместо изпълнение с цел погасяване на данъчно задължение не може да се смята за възмездна сделка по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС и не може да подлежи на облагане с ДДС.
- 37 Следва все пак да се добави, че макар единствено националният съд да е компетентен да прецени фактите по делото в главното производство и да тълкува националното законодателство, в преюдициалното производство Съдът, чиято задача е да предостави полезен отговор на националния съд, е компетентен да даде указания, изведени от преписката по делото в главното производство и от представените пред него становища, така че да позволи на запитващата юрисдикция да се произнесе (решение от 24 февруари 2015 г., *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 32).
- 38 Когато става дума за сделка като разглежданата в главното производство, следва да се отбележи, че не е изключено данъчнозадълженото лице, в случая *Posnania* в качеството си на данъчнозадължено лице, вече да е приспаднало данъка по получените доставки във връзка с обсъждания в главното производство недвижим имот.
- 39 Както отбелязва генералният адвокат в точка 44 от заключението си, в това отношение наистина съществува риск от необлагане на крайното потребление, но той се преодолява чрез разпоредбите на член 16 от Директивата за ДДС.

- 40 Всъщност от практиката на Съда следва, че целта на последно посочената разпорежба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоки за личните си нужди или за нуждите на своя персонал, от една страна, и крайния потребител, който придобива стока от същия вид, от друга страна (вж. в този смисъл решение от 17 юли 2014 г., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 41 За постигането на тази цел член 16 от Директивата за ДДС предвижда като възмездна доставка на стоки да се третира употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е бил изцяло или частично приспаднал (решение от 17 юли 2014 г., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, т. 24).
- 42 По изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че прехвърлянето на собствеността върху недвижим имот от данъчнозадължено за целите на ДДС лице в полза на държава членка или в полза на единица на местното самоуправление в държава членка с цел погасяване на просрочено данъчно задължение, както в случая в главното производство, не представлява възмездна доставка на стоки, подлежаща на облагане с ДДС.

По съдебните разноски

- 43 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, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 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 прехвърлянето на собствеността върху недвижим имот от данъчнозадължено за целите на ДДС лице в полза на държава членка или в полза на единица на местното самоуправление в държава членка с цел погасяване на просрочено данъчно задължение, както в случая в главното производство, не представлява възмездна доставка на стоки, подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност.

Подписи