



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

2 май 2019 година \*

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Специален режим за малки предприятия — Членове 282—292 — Освобождаване от ДДС на малки предприятия с годишен оборот под определен праг — Едновременна доставка на две недвижими вещи с една сделка — Преминаване на годишния праг на оборота заради продажната цена на едната от двете вещи — Задължение за внасяне на целия данък върху добавената стойност по сделката“

По дело C-265/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва) с акт от 11 април 2018 г., постъпил в Съда на 17 април 2018 г., в рамките на производство по дело

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

срещу

**Akvilė Jarmuškienė,**

в присъствието на

**Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, Е. Juhász (докладчик) и С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за литовското правителство, от R. Krasuckaitė и V. Vasiliauskienė, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

\* Език на производството: литовски.

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

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на членове 282—292 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 на Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна инспекция към Министерството на финансите на Република Литва, наричана по-нататък „Държавната данъчна инспекция“) с г-жа Akvilė Jarmuškienė по повод отказа да ѝ бъде предоставено освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) в рамките на икономическа операция, свързана с доставката на къща и на терена, върху който тя е построена.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно съображение 49 от Директивата за ДДС „[н]а държавите членки следва да се позволи да прилагат своите специални режими за малките предприятия, в съответствие с общите разпоредби и с оглед на по-добрата хармонизация“.
- 4 Член 14 от тази директива се намира в дял IV от нея, озаглавен „Облагаеми сделки“, глава 1, „[Д]оставка на стоки“. Той предвижда в параграф 1, че „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.
- 5 Членове 282—292 от посочената директива се намират в дял XII от нея, озаглавен „Специални режими“, глава 1, „[с]пециален режим за малки предприятия“, раздел 2, озаглавен „Освобождавания или прагови освобождавания“.
- 6 Съгласно член 282 от същата директива освобождаванията от данък и праговете освобождавания, предвидени в посочения раздел, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия (така нареченият по-нататък „специален режим за малки предприятия“).
- 7 Член 287 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[...]

(11) Литва: 29 000 EUR;

[...]“.

8 Член 288 от тази директива предвижда:

„Оборотът, който служи за критерий при прилагане на режимите, предвидени в настоящия раздел, се състои от следните суми, без ДДС:

1. стойността на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък;
2. стойността на сделките, които са освободени от данък чрез приспадане на ДДС, платен на предходния етап съгласно член 110 или 111, член 125, параграф 1, член 127 или член 128, параграф 1;
3. стойността на сделките, които са освободени от данък съгласно членове 146—149 и член 151, 152 или 153;
4. стойността на сделки с недвижими имоти, финансови сделки, както са посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж) и застрахователни услуги, освен ако тези сделки не са спомагателни сделки.

Въпреки това, разпореждането с материални и нематериални дълготрайни капиталови активи на предприятие не се отчита за целите на изчисляване на оборота“.

9 Съгласно член 1 от Решение за изпълнение 2011/335/ЕС на Съвета от 30 май 2011 година за даване на разрешение на Република Литва да прилага мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112 (ОВ L 150, 2011 г., стр. 6), „[ч]рез дерогация от член 287, [точка] 11 от Директива[та за ДДС] на Република Литва се разрешава да освободи от ДДС данъчно задължените лица, чийто годишен оборот е не по-висок от равностойността в национална валута на 45 000 EUR по обменния курс в деня на присъединяването на страната към Европейския съюз“.

#### ***Литовското право***

10 Член 4, параграф 1, точка 1 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва за данъка върху добавената стойност), изменен със Закон № XI-1817 от 20 декември 2011 г. (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„Доставка на стоки означава:

- 1) прехвърлянето на стоки на друго лице, при което в съответствие с условията на сделката това лице или трето лице придобива правото да се разпорежда с тези стоки като собственик [...]“.

11 Член 71, параграфи 1, 2 и 4 от този закон гласи:

„1. Данъчнозадължените лица, които извършват доставки на стоки на територията на страната, са длъжни да се регистрират по ДДС, да начисляват ДДС и да го внасят в държавния бюджет [...]. Лицата, които са длъжни да се регистрират по ДДС, трябва да подадат искане за регистрация по ДДС.

2. Без да се засяга параграф 1, данъчнозадълженото лице в Република Литва не е длъжно да подава искане за регистрация по ДДС, да начислява ДДС и да го внася в държавния бюджет по реда, определен в този закон, за доставените стоки [...] и/или предоставените услуги, ако при извършването на икономическа дейност общият годишен размер на оборота през последните 12 месеца от доставките на стоки и/или услуги на територията на страната не надхвърля

155 000 LTL. ДДС започва да се начислява от месеца, в който този праг се надхвърли. ДДС не се начислява за доставените стоки и предоставените услуги, ако оборотът от тях не надхвърля посочения праг от 155 000 LTL. [...]

[...]

4. Неизпълнението на задължението за подаване на искане за регистрация по ДДС не освобождава данъчнозадълженото лице от задължението да начислява ДДС за доставените стоки и/или предоставените услуги“.

12 Член 92, параграф 1 от посочения закон предвижда:

„Данъчнозадълженото лице, което е длъжно да подаде искане за регистрация по ДДС в съответствие с член 71 от [настоящия] закон [...], но не го е направило, трябва да начислява и внася в държавния бюджет ДДС по реда, определен в настоящия член, за стоките и услугите, по отношение на които съгласно разпоредбите на [настоящия закон] то би било длъжно да начислява и плаща ДДС, ако беше регистрирано по ДДС лице. Размерът на ДДС, който се дължи за доставените стоки и/или предоставените услуги, се изчислява по следната формула ([...] за доставените стоки и предоставените услуги, по отношение на които насрещната престация не надхвърля прага от 155 000 LTL, предвиден в член 71, параграф 2 от този закон, ДДС не се начислява, но ако посоченият праг бъде надхвърлен, ДДС трябва да се начислява за всички доставени стоки и/или предоставени услуги, по отношение на които доставките надхвърлят предвидения праг):

размер на дължимия ДДС = престация\*С/(100 % + С),

където: С е ставката на ДДС (%), установена в този закон за стоките и/или услугите; и \* е знак за умножение“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос**

- 13 С договор за продажба от 10 февруари 2011 г. г-жа Jarmuškienė придобива в съсобственост с друго физическо лице парцел, предназначен за земеделско ползване. На 4 юли 2011 г. тя получава разрешение за строеж в имота. Впоследствие в придобития парцел са изградени къща и две сгради за селски туризъм.
- 14 На 28 декември 2012 г. г-жа Jarmuškienė и съсобственикът продават къщата с част от терена за сумата от 450 000 LTL (около 130 329 EUR) (така наречената по-нататък „разглеждана сделка“). Г-жа Jarmuškienė получава 112 500 LTL (около 32 437 EUR) от продажната цена за част от терена и 150 000 LTL (около 43 443 EUR) за част от къщата, построена върху него.
- 15 В резултат от ревизия по ДДС за периода 2012—2013 г. с решение от 23 октомври 2015 г. местната данъчна служба констатира, че разглежданата сделка не е осъществена еднократно или инцидентно, а г-жа Jarmuškienė е извършвала икономическа дейност по смисъла на Закона за ДДС. Според посочената данъчна служба за извършената доставка тя е трябвало да декларира ДДС в размер на 45 558 LTL (около 13 195 EUR), начислен върху общата получена от нея сума по разглежданата сделка, а именно 262 500 LTL (около 76 025 EUR). Тъй като обаче ДДС за получените доставки във връзка със строителните работи на къщата възлиза на 21 000 LTL (около 6 082 EUR), местната данъчна служба приема, че г-жа Jarmuškienė е трябвало да приспадне тази сума от посочената по-горе в размер на 45 558 LTL (около 13 195 EUR), поради което за извършената доставка в рамките на разглежданата сделка дължи ДДС в размер на остатъка от 24 558 LTL (7 112 EUR). Поради наличието на отделна последваща доставка

местната данъчна служба в крайна сметка решава, че за периода 2012—2013 г. г-жа Jarmuškienė трябва да заплати ДДС в размер 21 915,55 EUR заедно с лихва за забава в размер на 5 034 EUR и глоба от 2 192 EUR.

- 16 Г-жа Jarmuškienė подава жалба по административен ред срещу това решение пред Държавна данъчна инспекция, която с решение от 2 февруари 2016 г. потвърждава определените от местната данъчна служба задължения по ДДС.
- 17 Г-жа Jarmuškienė сезира Mokestinių ginčų komisija (Комисия по данъчни спорове, Литва) (наричана по-нататък „MGK“), която с решение от 9 май 2016 г. отменя решението на Държавната данъчна инспекция от 2 февруари 2016 г. и ѝ връща преписката за преразглеждане. В мотивите на решението си MGK приема, че в рамките на разглежданата сделка г-жа Jarmuškienė е продала две отделни вещи, а именно част от терен и част от къща, поради което местната данъчна служба е приела неправилно, че продажбата на недвижимите вещи в рамките на тази сделка представлява една обща доставка на вещи. Според MGK към момента на настъпване на фактите облагаеми са били само доставките на вещи, чиято цена води до надхвърляне на горната граница, предвидена в Закона за ДДС. В случая обаче само едната продажба на вещите, предмет на разглежданата сделка, довела до надхвърляне на тази горна граница.
- 18 Държавната данъчна инспекция обжалва по съдебен ред решението на MGK от 9 май 2016 г., като посочва, че с разглежданата сделка г-жа Jarmuškienė е извършила само една доставка на вещи, като се има предвид, че въпросните вещи не могат да бъдат доставени поотделно, свързани са неразривно и от икономическа гледна точка представляват едно цяло.
- 19 Тъй като първоинстанционният съд отхвърля жалбата, Държавната данъчна инспекция подава жалба по касационен ред пред запитващата юрисдикция, Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва).
- 20 Последният уточнява, че за да разреши спора, с който е сезиран, следва да се установи как трябва да се тълкува режимът за малки предприятия, предвиден в членове 282—292 от Директивата за ДДС, при обстоятелства като спорните, при които в рамките на обща сделка е направена доставка на две вещи, но определеният в член 287 от директивата годишен праг на оборота е надхвърлен само заради доставката на едната от тези вещи.
- 21 От една страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че би било логично да се приеме, че данъчнозадължените лица, за които се прилага този специален режим за малки предприятия, следва да заплащат ДДС едва от момента, в който предвидените в член 287 от Директивата за ДДС суми са били надхвърлени. Тя посочва, че съгласно литовската правна уредба доставката на сграда е възможна без прехвърляне на правото на собственост върху парцела, в който тя е построена, и в случая въпросните недвижими вещи са упоменати поотделно в договора с отделни цени за продажба. В допълнение според същата юрисдикция, ако на г-жа Jarmuškienė не се даде възможност да се ползва от освобождаване от ДДС за някоя от вещите, предмет на разглежданата сделка, това би довело до неравно третиране спрямо друго данъчнозадължено лице, постигнало същия резултат, но с две отделни сделки, което би надхвърлило годишния праг само при последващи операции. Тя добавя също, че не счита решение от 8 юни 2000 г., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), за приложимо по настоящото дело.
- 22 От друга страна, запитващата юрисдикция подчертава, че разпоредбите на специалния режим за малки предприятия, който представлява отклонение от общия режим, предвиден в Директивата за ДДС, трябва да се тълкуват стриктно. Тя посочва още, че от текста на член 288, точка 1 от Директивата за ДДС е видно, че „стойността на доставките на стоки и услуги“, от която се състои оборотът по член 287 от нея, изрично насочва към общата стойност на доставката, независимо от броя на стоките, от които се състои доставката. Като се позовава на точка 70 от



решение от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), посочената юрисдикция счита, че подходът е в съответствие с целта на този специален режим, която се изразява в това да се насърчават само малките предприятия. Освен това тя отбелязва, че още преди да извърши сделка с няколко вещи, данъчнозадълженото лице трябва да е наясно дали тази сложна сделка ще се ползва от освобождаването от ДДС, приложимо за малките предприятия.

- 23 При тези обстоятелства Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 282—292 от Директива[та за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като описаните в настоящия случай, когато две стоки са доставени с една и съща сделка, но прагът на годишния оборот (обем на дейност), предвиден в член 287 от Директива[та за ДДС] (и в съответстващата разпоредба от националното право), е надхвърлен поради доставката само на една от тези стоки, данъчнозадълженото лице (доставчик) е длъжно да начислява и плаща данък върху добавената стойност върху цялата стойност на сделката (върху стойността на доставката на двете стоки), или само върху онази част от сделката, с която се надхвърля посоченият праг (обем на дейност) (върху стойността на доставката на едната от стоките)?“.

#### По преюдициалния въпрос

- 24 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 282—292 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че когато доставката към един и същ купувач включва две недвижими вещи, които поради естеството си са свързани и за които се прилага един договор за продажба, и е надхвърлен годишният праг на оборота, който служи като критерий за приложимост на специалния режим за малки предприятия, предвиден в тази директива, данъчнозадълженото лице е задължено да плати данък върху стойността на цялата разглеждана доставка, тоест при отчитане на стойността на двете вещи, които са предмет на тази доставка, дори ако отчитането на стойността на едната от тези вещи не би довело до надхвърляне на споменатия годишен праг.
- 25 В това отношение следва да се припомни, че членове 282—292 от Директивата за ДДС предвиждат възможността държавите членки да освободят от ДДС малките предприятия.
- 26 В съответствие с член 287 от тази директива държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят от данък данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на съответните суми, посочени за изброените в него държави членки. Съгласно Решение за изпълнение 2011/335 на Република Литва, която освен това въвежда еврото след влизането му в сила, чрез дерогация от член 287, точка 11 от Директивата за ДДС се разрешава „да освободи от ДДС данъчно задължените лица, чийто годишен оборот е не по-висок от равностойността в национална валута на 45 000 EUR по обменния курс в деня на присъединяването на страната към Европейския съюз“. Този оборот се изчислява съгласно член 288 от същата директива.
- 27 Съгласно практиката на Съда, в качеството на изключение от общата система по Директивата за ДДС, специалният режим за малки предприятия трябва да се прилага само в степента, необходима за постигането на целта, за която е създаден, и същият трябва да се тълкува стриктно (вж. в този смисъл решение от 28 септември 2006 г., Комисия/Австрия, C-128/05, EU:C:2006:612, т. 22).

- 28 В случая е безспорно, че с разглежданата в главното производство продажба данъчнозадълженото лице е надхвърлило горната граница, отвъд която отпада възможността да се ползва освобождаване за малки предприятия. Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали с ДДС трябва да се обложи само стойността на единия от компонентите на сделката, довела до надхвърляне на тази горна граница.
- 29 Тъй като предмет на спора в главното производство е само този въпрос, в случая Съдът не следва да се произнася по въпроса дали след надхвърляне на горната граница, установена с член 287 от Директивата за ДДС, данъчнозадълженото лице трябва да обложи с ДДС всички извършени от него сделки, включително всички сделки, предхождащи тази, чиято стойност е довела до надхвърляне на посочената горна граница.
- 30 От акта за преюдициално запитване е видно, че продажбата на частта от къщата и прилежащия ѝ терен, разглеждана в главното производство, е извършена към един и същ купувач с един договор. От него е видно още, че насрещната престация, получена за доставката на тези недвижими вещи, представлява обща сума.
- 31 Действително в случая в договора за продажба се прави разграничение между цената на къщата и тази на терена. Това не променя факта, че вещите са тясно свързани както поради естеството си, така и с оглед на съответните им определени съвместно цени.
- 32 Във връзка с това следва да се посочи, че съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик.
- 33 В главното производство прехвърлянето на правото на разпореждане с недвижимите вещи в тяхната цялост е извършено с един и същ правен акт.
- 34 В случая по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС е налице само една доставка, макар неин предмет да са две вещи.
- 35 Всъщност компонентите на тази единна доставка не биха могли да се отделят, тъй като с оглед на системата на ДДС това би било изкуствено (вж. по аналогия решение от 18 януари 2018 г., *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 22).
- 36 Оттук следва, че ДДС се дължи върху целия размер на съответната сделка.
- 37 Този извод се потвърждава с оглед на целта на специалния режим за малки предприятия. Той всъщност предвижда опростяване на административните изисквания, за да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на малките предприятия, както и за да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните ниски приходи от данъци. В този смисъл режимът цели да спести подобни административни тежести както на малките предприятия, така и на данъчните администрации (вж. в този смисъл решение от 26 октомври 2010 г., *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, т. 63 и 68).
- 38 Следва да се подчертае, че административните тежести за съответния данъчен орган и за данъчнозадълженото лице не биха станали по-малки, ако се налага извършването на самостоятелни изчисления за отделните вещи в рамките на една и съща доставка, за която се прилага един договор за продажба.
- 39 От изложеното следва, че на зададения въпрос следва да се отговори, че членове 282—292 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че когато доставката към един и същ купувач включва две недвижими вещи, които поради естеството си са свързани и за които се

прилага един договор за продажба, и е надхвърлен годишният праг на оборота, който служи като критерий за приложимост на специалния режим за малки предприятия, предвиден в тази директива, данъчнозадълженото лице е задължено да плати данък върху стойността на цялата разглеждана доставка, тоест при отчитане на стойността на двете вещи, които са предмет на тази доставка, дори ако отчитането на стойността на едната от тези вещи не би довело до надхвърляне на споменатия годишен праг.

### **По съдебните разноски**

- 40 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 (десети състав) реши:

**Членове 282—292 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 когато доставката към един и същ купувач включва две недвижими вещи, които поради естеството си са свързани и за които се прилага един договор за продажба, и е надхвърлен годишният праг на оборота, който служи като критерий за приложимост на специалния режим за малки предприятия, предвиден в тази директива, данъчнозадълженото лице е задължено да плати данък върху стойността на цялата разглеждана доставка, тоест при отчитане на стойността на двете вещи, които са предмет на тази доставка, дори ако отчитането на стойността на едната от тези вещи не би довело до надхвърляне на споменатия годишен праг.**

Подписи