



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

24 март 2022 година\*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 9 — Данъчнозадължено лице — Членове 295 и 296 — Режим на единна данъчна ставка за земеделски производители — Съпрузи, които извършват селскостопанска дейност, като използват имущество, което е част от съпругеска имуществена общност — Възможност тези съпрузи да бъдат разглеждани като отделни данъчнозадължени лица за целите на ДДС — Избор на един от съпрузите да се откаже от статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, и да постави дейността си в зависимост от общия режим на ДДС — Загуба от другия съпруг на статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка“

По дело C-697/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 22 юли 2020 г., постъпил в Съда на 21 декември 2020 г., в рамките на производство по дело

**W.G.**

срещу

**Dyrektor Izby Skarbowej w L.,**

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: I. Ziemele, председател на състава, T. von Danwitz и A. Kumin (докладчик),  
съдии,

генерален адвокат: N. Emiliou,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за W.G., от T. Miłek, doradca podatkowy,
- за Dyrektor Izby Skarbowej w L., от M. Kołaciński,

\* Език на производството: полски.

- за полското правителство, от В. Maјczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Siekierzyńska, в качеството на представител,

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 членове 9, 295 и 296 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 W.G. и Dyrektor Izby Skarbowej w L. (директор на Данъчната дирекция Л., Полша) относно данъка върху добавената стойност (ДДС) за някои месеци на 2011 г.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:  
„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“.
- 4 Дял XII от посочената директива, озаглавен „Специални режими“, включва по-конкретно глава 2, озаглавена „Общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители“, в която се намират членове 295—305.
- 5 Член 295, параграф 1 от същата директива предвижда:  
„За целите на настоящата глава се прилагат следните дефиниции:  
1) „земеделски производител“ означава всяко данъчнозадължено лице, чиято дейност се извършва в земеделско, горско, или рибно стопанство;

- 2) „земеделско, горско, или рибно предприятие“ означава предприятие, считано за такова от всяка държава членка в рамките на производствените дейности, изброени в приложение VII;
- 3) „земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка“ е земеделски производител, който е обхванат от режима на единна данъчна ставка, предвиден в настоящата глава;

[...]“.

- 6 Член 296, параграфи 1 и 2 от посочената директива гласят следното:

„1. Когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС, или специалния режим, предвиден в глава 1, има вероятност да породи затруднения, държавите членки могат, в съответствие с настоящата глава, да прилагат по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, имащ за цел да компенсират ДДС, начислен върху покупките на стоки и услуги, извършени от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка.

2. Всяка държава членка може да изключи от режима на единна ставка определени категории земеделски производители, както и земеделски производители, за които прилагането на общия режим по ДДС, или на опростените процедури, предвидени в член 281, едва ли ще породи административни трудности“.

### ***Полското право***

- 7 Съгласно член 15 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. от 2004 г., бр. 54, позиция 535) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„1. Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните организации и физическите лица, които извършват независима икономическа дейност по смисъла на параграф 2, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

[...]

4. От физическите лица, осъществяващи дейност изключително като земеделско, горско или рибно предприятие, за данъчнозадължено се счита лицето, което подаде декларацията за регистрация по член 96, параграф 1.

5. Разпоредбата на параграф 4 се прилага съответно за физически лица, осъществяващи изключително селскостопанска дейност, в случаите, които попадат извън параграф 4.

[...]“.

- 8 Съгласно член 43, параграф 1 от посочения закон:

„Освобождава се от облагане:

[...]

3) доставката от обхванат от режима на единна данъчна ставка земеделски производител на произведените от него земеделски продукти и предоставянето на земеделски услуги от земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка;

[...]“.

9 Член 96 от посочения закон предвижда:

„1. Посочените в член 15 субекти са длъжни преди датата на извършване на първата сделка, посочена в член 5, да подадат декларация за регистрация пред ръководителя на данъчната служба при спазване на разпоредбите на параграф 3.

2. За физическите лица, посочени в член 15, параграфи 4 и 5, декларация за регистрация може да подаде само едно от лицата, които ще получават фактури при покупката на стоки и услуги и които ще издават фактури за продажбата на земеделски продукти.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 10 На 31 декември 2010 г. W.G., която в две от шестте птицеферми на земеделско стопанство, притежавано от нея със съпруга ѝ при условията на съпружеска имуществена общност, отглежда бройлери, подава декларация за регистрация по ДДС съгласно член 96 от Закона за ДДС, като по този начин се отказва от статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, който се е прилагал спрямо нея до този момент. За сметка на това съпругът на W.G., който в качеството си на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, също така отглежда бройлери в другите четири птицеферми от посоченото стопанство, не подава такава декларация.
- 11 На 29 август 2016 г. W.G. подава искания за корекция на ДДС, като моли да се установи надвезтият ДДС за февруари, април, юни, август, октомври и ноември 2011 г.
- 12 С решение от 26 октомври 2016 г. директорът на компетентната данъчна служба отказва да уважи това искане. Този отказ е потвърден с решение от 28 февруари 2017 г. на директора на компетентната данъчна дирекция на Л. Посоченият орган приема, че след като W.G. е подала декларацията за регистрация и е регистрирана като данъчнозадължено лице, по отношение на което се прилага общият режим на ДДС, тя има статута на данъчнозадължено лице по ДДС при упражняване на своята селскостопанска дейност в рамките на земеделското стопанство, което представлява част от съпружеската имуществена общност на съпрузите. Така подадената от W.G. декларация за регистрация е породила последици и по отношение на съпруга ѝ, като поради това последният е загубил статута си на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.
- 13 W.G. подава срещу последното решение жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w L. (Областен административен съд Л., Полша), която е отхвърлена с решение от 17 август 2017 г. Всъщност тази юрисдикция приема, че когато в рамките на общо земеделско стопанство съпрузите, които са избрали правния режим на съпружеска имуществена общност, упражняват селскостопанска дейност с едно и също естество, само един от

съпрузите може да бъде данъчнозадължено лице за целите на ДДС. Обстоятелството, че в случая W.G. и нейният съпруг са стопанисвали различни птицеферми в рамките на земеделското стопанство, било без значение в това отношение.

- 14 W.G. подава касационна жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), запитващата юрисдикция.
- 15 Тази юрисдикция посочва, че въпросът, на който трябва да се отговори, е дали в рамките на експлоатирано съвместно от брачна двойка земеделско стопанство единият от съпрузите може да бъде облаган по общия режим на ДДС, а другият да се ползва от режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, или отказът на един от тях от режима на единна данъчна ставка задължително поражда последици за другия съпруг.
- 16 Според посочената юрисдикция от член 15, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС, както и от член 9 от Директивата за ДДС следва, че квалифицирането на даден субект като „данъчнозадължено лице“ предполага, че той извършва независима икономическа дейност. В този смисъл тези разпоредби, разглеждани поотделно, допускат дейността на две отделни данъчнозадължени лица в рамките на едно и също земеделско стопанство, доколкото те извършват независима дейност.
- 17 Запитващата юрисдикция обаче уточнява, че по отношение на физическите лица по член 15, параграфи 4 и 5 от Закона за ДДС член 9б от същия закон предвижда, че декларацията за регистрация може да бъде попълнена само от едно от лицата, от името на което ще бъдат издавани фактурите за покупка на стоки и услуги, и които ще издават фактурите за продажба на земеделски продукти или за доставка на услуги. Както се потвърждава в националната съдебна практика, от тези разпоредби следвало, че единствено лицето, подало декларацията за регистрация, може да има качеството на данъчнозадължено лице, и че поради това не се допуска кумулиране на две данъчнозадължени лица в едно и също земеделско стопанство.
- 18 Посочената юрисдикция счита, че нито една разпоредба от Директивата за ДДС не допуска изрично въвеждането на такъв режим, който да води до специално третиране на земеделските стопанства. При това положение посоченият режим позволявал да се предотврати злоупотреба, състояща се в разделяне на едно земеделско стопанство на няколко образувания и да се изпълнят целите, преследвани с режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, като опростяването на административните процедури за земеделските производители.
- 19 Освен това посочената юрисдикция иска да се установи дали е от значение фактът, че W.G. и нейният съпруг имат отделни банкови сметки във връзка с управляваните животновъдни стопанства и че управляват отделно средствата, предназначени за животновъдство. Така животновъдните стопанства се различавали от икономическа, финансова и организационна гледна точка, като всяко от тях функционирало като независимо предприятие.

20 Тъй като има съмнения дали режимът, предвиден в член 15, параграфи 4 и 5 от Закона за ДДС, е съвместим с Директивата за ДДС, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на Директивата [за ДДС], и по-специално членове 9, 295 и 296, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика като основаващата се на член 15, параграфи 4 и 5 от [Закона за ДДС], която изключва възможността да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по ДДС съпрузи, упражняващи селскостопанска дейност в рамките на земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпругеската им имуществена общност?

2) От съществено значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че съгласно националната практика изборът на единия от съпрузите дейността му да се облага по общия режим на ДДС води до загуба от другия съпруг на качеството на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка?

3) От значение ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството, че е възможно да се направи ясно разграничение между имуществото, което всеки от съпрузите използва самостоятелно и независимо за целите на икономическата дейност?“.

### **По преюдициалните въпроси**

21 С поставените въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 9, 295 и 296 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на държава членка, която изключва възможността да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по ДДС съпрузи, упражняващи селскостопанска дейност в рамките на едно и също земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпругеската им имуществена общност, включително когато е възможно да се направи разграничение между имуществото, което всеки от съпрузите използва за нуждите на собствената си дейност, в резултат на което при тази практика, когато съпрузите извършват селскостопанска дейност в рамките на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, изборът на единия от съпрузите да постави дейността си в зависимост от общия режим на ДДС води до загуба от другия съпруг на качеството на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.

22 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

23 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика член 9 от Директивата за ДДС определя твърде широко приложно поле на ДДС (решения от 21 април 2005 г., NE, C-25/03, EU:C:2005:241, т. 40 и от 13 юни 2018 г., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, т. 39 и цитираната съдебна практика). Дадена дейност се квалифицира по принцип като „икономическа“ по смисъла на посочения член 9, когато се осъществява редовно и срещу получаване от доставчика възнаграждение (решение от 13 юни 2018 г., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, т. 38 и цитираната съдебна практика). Освен това, за да се установи дали икономическата дейност се упражнява независимо, следва да се провери дали съответното

лице извършва дейността от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването ѝ (решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 28 и цитираната съдебна практика). Накрая, качеството на данъчнозадължено лице трябва да се преценява изключително въз основа на критериите, изброени в посочения член 9 (вж. в този смисъл решение от 21 април 2005 г., HE, C-25/03, EU:C:2005:241, т. 41).

- 24 От припомнената в предходната точка съдебна практика следва, че лице, което упражнява селскостопанска дейност в рамките на стопанство, което притежава заедно със съпруга си по силата на съпружеска имуществена общност, има качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато тази дейност се извършва независимо, при условие че съответното лице действа от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, като само носи икономическия риск, свързан с извършването на дейността му.
- 25 В това отношение може да е от значение обстоятелството, че съпрузите управляват отделно средствата, предназначени за управляваните животновъдни стопанства, като последните се различават от икономическа, финансова и организационна гледна точка. За сметка на това е без значение само по себе си обстоятелството, че съпрузите упражняват дейността си в рамките на едно и също земеделско стопанство, което те притежават по силата на съпружеска имуществена общност.
- 26 Направеният в точка 24 от настоящото решение извод не се поставя под съмнение от членове 295 и 296 от Директивата за ДДС, които са част от разпоредбите на тази директива относно общия режим на единна данъчна ставка за земеделските производители.
- 27 В това отношение следва да се припомни, че докато член 295, параграф 1 от посочената директива определя релевантните понятия за прилагането на този режим, в член 296, параграф 1 от нея се предвижда, че когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС има вероятност да породни затруднения, държавите членки могат да прилагат по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, имащ за цел да компенсира ДДС, начислен върху покупките на стоки и услуги, извършени от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, като в параграф 2 се добавя, че всяка държава членка може да изключи от режима на единна ставка определени категории земеделски производители, както и земеделски производители, за които по-специално прилагането на общия режим по ДДС едва ли ще породни административни трудности.
- 28 От тези разпоредби обаче не може да се достигне до извода, че в случай на дейност, извършвана в рамките на земеделско стопанство, дадена държава членка може да ограничи възможността определено лице да се регистрира като данъчнозадължено лице по ДДС единствено на основание че неговият съпруг използва същото стопанство за своята собствена дейност, подлежаща на облагане с ДДС.
- 29 Следователно по принцип не е съвместима с Директивата за ДДС практика на държава членка, която изключва възможността съпрузи, упражняващи селскостопанска дейност в рамките на едно и също земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпружеската им имуществена общност, да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по ДДС.

- 30 Предвид това особеният характер на делото по главното производство е свързан с обстоятелството, че единият от съпрузите упражнява дейността си по общия режим на ДДС, докато другият съпруг възнамерява да остане в рамките на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители. Ето защо следва да се провери дали, за да се избегне едновременното наличие на два различни статута по отношение на съпрузи, дадена държава членка може да предвиди, че отказът на единия от съпрузите от режима на единна данъчна ставка за земеделските производители води до загубата от другия съпруг на статута му на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.
- 31 Запитващата юрисдикция уточнява, че разглежданата в главното производство практика има за цел да предотврати злоупотребите, които могат да бъдат свързани с разделянето на земеделско стопанство на няколко образувания с цел единият от съпрузите да се ползва от режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, докато другият съпруг в рамките на общия режим на ДДС има право на приспадане на платения по получени доставки данък.
- 32 В това отношение следва да се посочи, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС (решение от 4 юни 2020 г., С.Ф. (Данъчна ревизия), C-430/19, EU:C:2020:429, т. 42 и цитираната съдебна практика). Разглежданата в главното производство практика, доколкото в случай на регистриране на единия от съпрузите по общия режим на ДДС при всички случаи води до това другият съпруг да загуби статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, обаче в крайна сметка означава въвеждане на обща презумпция за измама, която трябва да се счита за непропорционална за постигането на целта за предотвратяване на измамите (вж. по аналогия решения от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 39 и цитираната съдебна практика и от 15 април 2021 г., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, непубликувано, EU:C:2021:285, т. 63).
- 33 Следователно при обстоятелства като разглежданите по главното производство компетентната данъчна администрация трябва да провери дали с оглед на конкретното положение загубата от другия съпруг на статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, е необходимо, за да се противодейства на рисковете от злоупотреба и измами, които не могат да бъдат отстранени чрез представянето от съпрузите на подходящи доказателства, от които по-специално да се установи, че всеки от тях извършва независима дейност.
- 34 Следва да се добави, както бе припомнено в точка 27 от настоящото решение, че в член 296, параграф 1 от Директивата за ДДС се предвижда, че когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС има вероятност да породите затруднения, държавите членки „могат [...] да прилагат“ по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, а в параграф 2 се уточнява, че всяка държава членка „може да изключи“ от режима на единна ставка по-специално земеделски производители, за които прилагането на общия режим по ДДС едва ли ще породите административни трудности.
- 35 Освен това Съдът е постановил, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители е дерогационен режим, който представлява изключение от общия режим на ДДС, поради което трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигане на целта му. Една от двете цели на този режим е тази за опростяване, която трябва да бъде



съвместена с целта за компенсиране на ДДС, платен върху входящите ресурси от съответните земеделски производители (решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика).

- 36 Следователно ако при преценка на конкретното положение като разглежданото в главното производство се установи, че извършването от съпрузи на селскостопанска дейност в рамките на едно и също стопанство, използвайки имущество, част от съпружеската им имуществена общност, като тази дейност е независима и всеки от съпрузите я извършва в рамките на общия режим на ДДС, не поражда административни трудности в сравнение с положението, при което спрямо единия би се прилагал този общ режим, а спрямо другия — режимът на единна данъчна ставка, съответната държава членка може валидно да реши, че отказът на единия от съпрузите от режима на единна данъчна ставка води до загубата от другия съпруг на статута му на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.
- 37 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 9, 295 и 296 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че:
- не допускат практика на държава членка, която изключва възможността да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по ДДС съпрузи, извършващи селскостопанска дейност в рамките на едно и също земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпружеската им имуществена общност, когато всеки от съпрузите извършва независима икономическа дейност,
  - допускат при обстоятелства, при които съпрузите извършват тази селскостопанска дейност в рамките на режима на единна данъчна ставка за земеделски производители, изборът на един от съпрузите да постави дейността си в зависимост от общия режим на ДДС да доведе до загуба от другия съпруг на статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, когато след проверка на конкретното положение такава последица се окаже необходима, за да се противодейства на рисковете от злоупотреба и измами, които не могат да бъдат отстранени чрез представянето от съпрузите на подходящи доказателства или когато извършването от тези съпрузи на независима селскостопанска дейност, като всеки от съпрузите е в рамките на общия режим на ДДС, не поражда административни трудности в сравнение с положението на едновременното наличие на два различни статута по отношение на посочените съпрузи.

### **По съдебните разноски**

- 38 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 (шести състав) реши:

**Членове 9, 295 и 296 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкуват в смисъл, че:**

- **не допускат практика на държава членка, която изключва възможността да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по данъка върху добавената стойност (ДДС) съпрузи, извършващи селскостопанска дейност в рамките на едно и също земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпружеската им имуществена общност, когато всеки от съпрузите извършва независима икономическа дейност,**
- **допускат при обстоятелства, при които съпрузите извършват тази селскостопанска дейност в рамките на режима на единна данъчна ставка за земеделски производители, изборът на един от съпрузите да постави дейността си в зависимост от общия режим на ДДС да доведе до загуба от другия съпруг на статута на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, когато след проверка на конкретното положение такава последица се окаже необходима, за да се противодейства на рисковете от злоупотреба и измами, които не могат да бъдат отстранени чрез представянето от съпрузите на подходящи доказателства или когато извършването от тези съпрузи на независима селскостопанска дейност, като всеки от съпрузите е в рамките на общия режим на ДДС, не поражда административни трудности в сравнение с положението на едновременното наличие на два различни статута по отношение на посочените съпрузи.**

Подписи