



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J.КОКОТТ
представено на 16 февруари 2017 година¹

Дело C-36/16

Minister Finansów
срещу
Posnania Investment SA

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Обща система на данъка върху добавената стойност — Облагаеми сделки — Възмездна доставка — Действия на данъчнозадължено лице в това му качество — Данъчно задължение за предоставянето на вещ вместо заплащане с цел погасяване на данъчно задължение“

I. Въведение

1. Представява ли облагаема с данък върху добавената стойност сделка предоставянето на вещи вместо плащане с цел погасяване на данъчни задължения, ако данъчнозадълженото лице е същевременно лице, регистрирано за целите на ДДС? Този до момента неизяснен въпрос е в основата на разглежданото преюдициално запитване.
2. В главното производство едно дружество се е възползвало от предвидена в полския Закон за данъчното производство подобна възможност за погасяване в натура на просрочени данъчни задължения, като е прехвърлило собствеността върху поземлен имот на държавата. Предметът на дейност на това дружество обаче включва в частност сделки с недвижими имоти.
3. Въпросът дали действията по погасяване на данъчно задължение могат да подлежат повторно на данъчно облагане, изглежда необичаен. Също така с оглед на косвения характер на данъка върху общия доход, при който данъчната тежест трябва да се прехвърли върху получателя — в случая държавата — допускането, че е налице задължение за плащане на ДДС, изглежда странно.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

II. Правна уредба

A. Законодателство на Съюза

4. Приложимата към случая правна уредба се съдържа в член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност² (наричана по-нататък: „Директивата за ДДС“). Съгласно тази разпоредба на облагане с ДДС подлежат:

„възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество [...]“.

5. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС съдържа следното определение на понятието „данъчнозадължено лице“:

„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“.

6. Освен това член 16, първа алинея 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“.

Б. Националното право

7. Полският законодател понастоящем е транспонирал изискванията на Директивата за ДДС. Освен това съгласно информацията, предоставена от запитващата юрисдикция, член 66, параграф 1 от Закона от 29 август 1997 г. за данъчното производство дава възможност на данъчнозадълженото лице да погаси просрочени задължения чрез прехвърляне на собственост в полза на държавата или, според случая, на община, доколкото тя събира приходите от съответния данък. Съгласно член 66, параграф 2 от полския Закон за данъчното производство посоченото прехвърляне и свързаното с него погасяване на съответните данъчни задължения става на основание на договор с общината (съответно държавната данъчна администрация и т.н.), чиито условия са уредени по-подробно в член 66, параграфи 2 и 3 от полския Закон за данъчното производство. Съгласно член 66, параграф 4 от полския Закон за данъчното производство данъчното задължение се погасява от момента на прехвърлянето на собствеността върху прехвърлената вещ.

2 — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15, ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31.

III. Спорът в главното производство

8. Жалбоподателят в главното производство, Posnania Investment S.A. (наричан по-нататък: „дружеството“ или „жалбоподателят“), е дружество, регистрирано съгласно полското право, чийто предмет на дейност включва в частност сделки с недвижими имоти. С цел погасяването на просрочени задължения то се възползва от възможността, предвидена в член 66, параграф 1 от полския Закон за данъчното производство, и на 5 февруари 2013 г. сключва с компетентната община договор за прехвърляне на собствеността върху незастроен поземлен имот. Това води до частично погасяване на данъчното му задължение.

9. Впоследствие дружеството отправя до министъра на финансите въпрос дали прехвърлянето на собствеността върху вещь в полза на общината се облага с ДДС. То смята, че случаят не е такъв. Във връзка с това то по-конкретно се позовава на практика на Върховния административен съд, съгласно която прехвърлянето на собствеността върху вещь в полза на държавата за покриване на просрочени задължения за републикански данъци, е сделка, която не се облага с ДДС.

10. За разлика от тази практика в указанията си от 10 май 2013 г. министърът на финансите приема, че прехвърлянето на собствеността от дружеството е сделка, която по принцип се облага с ДДС. Дружеството обжалва това становище.

11. С решение от 13 февруари 2014 г. първоинстанционният съд отменя указанията на министъра на финансите, като се позовава на посочената съдебна практика на Върховния административен съд. Според него действията на данъчните органи нарушават по-специално „принципа за предвидимост“. Министърът на финансите подава касационна жалба против това решение.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

12. С определение от 21 септември 2005 г. сезираният с делото Върховен административен съд отправя към Съда следния преюдициален въпрос на основание член 267 ДФЕС:

„Представлява ли облагаема сделка (възмездна доставка на стоки) — по смисъла 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 — прехвърлянето на собствеността върху поземлен имот (вещ) от данъчнозадължено лице:

- а) в полза на държавата — за покриване на просрочени задължения за републикански данъци, или
- б) в полза на общини, окръзи или области — за покриване на просрочени задължения за местни данъци,

вследствие на което съответните данъчни задължения се погасяват?“.

13. В производството пред Съда писмени становища по този въпрос са представили Република Полша и Европейската комисия.

V. Правен анализ

14. Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС съдържа пет предпоставки за възникването на данъчно задължение. Трябва да е налице доставка на стоки или услуги (1) от данъчнозадължено лице (2), действащо в това си качество (3), осъществена възмездно (4) на територията на държава членка (5). От тези предпоставки само три безспорно са налице. Прехвърлянето на поземлен имот е доставка. Тази доставка е осъществена също така от данъчнозадължено лице и на територията на държава членка.

15. Поради това отговорът на преюдициалния въпрос съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС изисква да се провери дали в случая може да се приеме, че е налице „възмездна“ доставка (вж. по този въпрос т. А по-долу), при осъществяването на която данъчнозадълженото лице е действало „в това си качество“ (вж. по този въпрос т. Б по-долу).

A. Възмездна доставка от данъчнозадължено лице на територията на държава членка

16. Както посочват Комисията и Република Полша, предоставянето на поземлен имот за погасяване на данъчни задължения е станало възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС. Освобождаването от парично задължение при извършването на доставка не може да се третира по друг начин, освен като възникването на парично вземане на основание на доставка.

17. Евентуално би могъл да постави въпросът дали доставката и освобождаването от данъчните задължения са извършени на основание на синалагматично правоотношение. В решенията си Съдът наистина приема, че такова правоотношение е необходимо. Доставката на стоки е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на доставената на получателя стока³.

18. Обстоятелството, че основание за предоставянето на поземления имот и погасяването на данъчните задължения в разглеждания случай е правоотношение, следва от самия член 6б, параграф 1 от полския Закон за данъчното производство. Той регламентира законово правоотношение. То се потвърждава и от предвидения в член 6б, параграф 2 от полския Закон за данъчното производство договор с публичноправен характер. Възниква евентуално въпросът дали при погасяване на данъчното задължение по силата на закона (член 6б, параграф 4 от полския Закон за данъчното производство) на основание предоставянето на вещь вместо плащане действително е налице синалагматично или само едностранно правоотношение. В крайна сметка обаче на този въпрос може да не се дава отговор.

19. ДДС е *общ* данък върху потреблението⁴, с който се облагат разходите на получателя на престацията за получаване на потребителско благо (доставка или услуга). Ето защо понятието за считаното за необходимо в тази връзка правоотношение трябва да се разбира в много широк смисъл. Решаващият критерий не може да бъде нито неговата действителност от гледна точка на гражданското право, нито гражданскоправното или публичноправното основание, нито пък синалагматичният характер на това основание. От решаващо значение е единствено дали

3 — Решения от 21 ноември 2013 г., Dillons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, т. 32), от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 40), от 23 март 2006 г., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, т. 34), от 17 септември 2002 г., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, т. 18), от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14).

4 — Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34), както и определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

получателят изразходва активи за потребителско благо (доставка или услуга), което му предоставя данъчнозадължено лице⁵. Следователно определящо е дали е налице взаимна зависимост между разходите и потребителското благо, а не насрещността на гражданскоправните или публичноправните основания.

20. При това широко разбиране на възмездна сделка, което се налага от гледна точка на правната уредба на данъците върху потреблението, в разглеждания случай следва да се приеме, че е налице възмездна доставка, както считат Комисията и Република Полша. Това се отнася и до случаите, в които данъчните задължения се погасяват по силата на закона с прехвърлянето на собствеността върху поземлен имот (член 6б, параграф 4 от полския Закон за данъчното производство).

Б. Действие на данъчнозадължено лице в това му качество

1. Заплащане на данъчни задължения като икономическа дейност?

21. Следва да се изясни освен това дали регистрирано за целите на ДДС лице, което в качеството си данъчнозадължено лице заплаща данъците си не с пари, а в натура, може да се счита и за данъчнозадължено лице, т.е. „в това си качество“, по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

22. Данъчнозадължено лице действа „в това си качество“ само ако осъществява сделки в рамките на облагаемата си дейност⁶. Освен това, както следва от член 9 от Директивата за ДДС, за тази цел не е достатъчно да е налице само възмездна дейност срещу заплащане. Напротив, Директивата съдържа изискване за наличието на определено качество, а именно икономическа дейност в момента на действието.

23. Ето защо решаващият въпрос понастоящем е дали погасяването на данъчни задължения представлява икономическа дейност на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС. При отрицателен отговор на този въпрос би следвало да се постави въпросът дали положението е различно, ако данъчните задължения се погасяват не с пари, а в натура.

24. Съгласно член 9, параграф 1, второ изречение от Директивата за ДДС понятието „икономическа дейност“ обхваща всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, и според съдебната практика включва всички фази на производството, търговията и предоставянето на услуги⁷.

25. Член 9, параграф 1, второ изречение от Директивата за ДДС описва икономическите дейности чрез названия на професии. При по-внимателно разглеждане се установява, че в случая става дума за типологично описание, при което се изброяват видовете стопанска дейност (наванията на професиите). За разлика от абстрактното понятие типологичното описание е по-отворено. Принадлежността към вида може да се определи не само чрез логическо-абстрактно субсумиране, а по степента на прилика с архетипа (образеца). Не е необходимо всички характеризиращи вида признаци да са налице, а един или друг признак

5 — Следователно и едностранно и доброволно платеният бакшиш в ресторанта, след изпълнение на договор за обслужване, представлява заплащане за услуга.

6 — Вж. в този смисъл решения от 4 октомври 1995 г., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, т. 17 и сл.), от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 66), от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 42).

7 — Вж. по-специално решения от 4 декември 1990 г., van Tien (C-186/89, EU:C:1990:429, т. 17), от 26 юни 2003 г., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, т. 41), от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 41).

може да липсва в отделния случай. Отделният случай, който подлежи на преценка, само се класифицира по тип посредством сравнение на приликите. Това класифициране изисква цялостно разглеждане в конкретния случай, което взема предвид общото възприятие и се основава на степента на прилика с типа (архетипа).

26. Макар понятието за икономическа дейност да следва да се тълкува широко⁸, заплащането на данъчни задължения не е такъв вид икономическа дейност. Напротив, заплащането на данъците е просто изпълнение на публичноправно, лично задължение, което съществува за всяко данъчнозадължено лице, дори когато то не е регистрирано за целите на ДДС. Същото важи и когато става дума за данъци на основание на икономическа дейност, каквото е например заплащането на задължения за ДДС.

27. Тази констатация не се променя и в случай че данъчното задължение се заплаща в натура. Предоставянето на вещите в крайна сметка представлява само особен начин на плащане при събирането на данъци. Също както при обикновено данъчно производство, възникналото по силата на закона данъчно задължение се заплаща вместо с парични средства с вещь в натура, в размер на нейната обективна стойност, а не в размер на покупната цена. Следователно подобно действие в рамките публичноправното събиране на данъци не може да се определи като икономическа дейност. Предоставянето на вещи с цел заплащане на собствено данъчно задължение дори и в минимална степен не е сравнимо с дейността на типично регистрирано за целите на ДДС лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС (например с търговец, който купува вещи, за да ги продава).

28. Това положение не се променя и от предвидения в полския Закон за данъчното производство договор с публичноправен характер. Той гарантира само съгласието на участниците относно този особен вид плащане. С него данъчният кредитор само изразява съгласието си, че данъчното задължение може да се изпълни в натура.

29. Освен това преюдициалното запитване не съдържа данни, въз основа на които да се приеме, че националното право допуска държавата да се обърне към данъчнозадълженото лице и да му предложи, вместо да плати данъците с пари, да ѝ прехвърли определен поземлен имот, който при други обстоятелства трябва да се придобие чрез покупка. Само данъчнозадълженото лице решава дали и с кои вещи желае да плати данъците си. Държавата може след това евентуално да декларира, че е съгласна с това, но не може да изисква подобно плащане.

30. С прехвърлянето по-специално данъчното задължение се погасява по силата на закона до размера на стойността на вещта. Той не зависи от волята, съответно от преговорите на страните по публично-правния договор. В правова държава, която се събират данъци, стойността на вещта се определя с помощта на абстрактни, приложими за всички данъчнозадължени лица критерии за оценка. При тези условия, които обаче запитващата юрисдикция следва да провери, заплащането на данъчни задължения чрез предоставяне на вещь принципно не може да се приеме за (типична) икономическа дейност.

⁸ — Решения от 12 септември 2000 г., Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 39), от 26 юни 2003 г., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, т. 42), от 26 юни 2007 г., T-Mobile Austria и др. (C-284/04, EU:C:2007:381, т. 35), от 20 юни 2013 г., Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, т. 17).

2. *Исключение на основание на сходство с основна дейност, която подлежи на данъчно облагане?*

31. Все пак в случая прехвърлянето на поземления имот не се извършва например от адвокат или от лекар, а от търговец на недвижими имоти. Поради това не може поначало да се отрече наличието на известно сходство на действието (предоставяне на поземлен имот вместо плащане) с упражняваната икономическа дейност (търговията с недвижими имоти).

32. Съдът вече е разглеждал подобна хипотеза по делото Костов⁹. В него данъчнозадължено лице (частен съдебен изпълнител) сключва отделно договори за поръчка за участие в търгове с цел придобиване на недвижими имоти за трето лице, които договори имат известно сходство по същество с основната му дейност (публична продажба). Съдът потвърди, че те подлежат на данъчно облагане.

33. Съдът приема, че „член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че физическо лице, което вече е регистрирано за целите на ДДС поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по отношение на всяка друга икономическа дейност, която извършва инцидентно, при условие че тази дейност съставлява дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС“¹⁰.

34. Тази констатация обаче не може да се разбира в смисъл, че всички възмездни сделки на едно данъчнозадължено лице изведнъж се считат за извършени в качеството му на данъчнозадължено лице. В разглеждания конкретен случай всъщност е съществувала тясна връзка между „допълнителната дейност“ на съдебния изпълнител и неговата облагаема основна дейност. Следователно през призмата на изискуемата типизираща гледна точка спорната в това дело дейност по участие в търг за трето несвързано лице, упражнявана само инцидентно, в действителност също е икономическа дейност.

35. За разлика от посоченото погасяването на данъчни задължения на търговец на недвижими имоти чрез предоставянето на поземлен имот вместо заплащане от типизиращата гледна точка не е икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

36. Както по същество изтъква Комисията, наистина принципът за неутралност по отношение на конкуренцията изисква всички конкуриращи се доставчици за потребителите да подлежат на облагане с ДДС по еднакъв начин. При заплащане на данъчни задължения в натура обаче не е налице никаква конкурентна ситуация с другите данъчнозадължени лица. В този момент данъчнозадълженото лице, което заплаща данъчното си задължение, не се конкурира и с друго лице, регистрирано за целите на ДДС (например с други търговци на недвижими имоти). То всъщност не разполага с възможност да преговаря за „определяне на цената“ на предоставяната вещ. По-скоро оценката на предоставяния поземлен имот в рамките на събирането на данъци всъщност се извършва съгласно обективни критерии. Именно поради това не може да има конкуренция по отношение на цената.

9 — Решение от 13 юни 2013 г., Костов (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Решение от 13 юни 2013 г., Костов (C-62/12, EU:C:2013:391, т. 31).

37. Следователно предоставянето на вещь с цел погасяване на данъчни задължения се извършва извън пазара. Това се отнася в еднаква степен както за „нормалните“ данъчнозадължени лица, така и за данъчнозадължени лица, които същевременно са и регистрирани за целите на ДДС лица. Държавата, като получател на престацията, също няма възможност да избира дали да „придобие“ този или друг поземлен имот. Тя може само да избере дали за целите на погасяване на данъчното задължение вместо парични средства да приеме вещи до размера на тяхната обективна стойност.

38. Съответно и Съдът приема дори една безспорна икономическа и възмездна сделка (продажбата на упойващи вещества) за необлагаема, когато е изключена всякаква (закономосъобразна) конкуренция вътре в икономическия сектор¹¹. Това разбиране може успешно да се използва в разглежданата хипотеза. При погасяването на личното данъчно задължение чрез прехвърлянето на собствеността върху вещите на данъчния кредитор (това означава при събирането на данъци) също е изключена всякаква конкуренция между данъчнозадължените лица.

39. От решаващо значение е дали националното право (в случая посредством предвидения публичноправен договор) в рамките на публичноправно събиране на данъци дава възможност на участващите да определят както при покупка — по взаимно съгласие — вещта, която да се прехвърли, и цената. Ако случаят не е такъв, както е в разглежданата хипотеза, то при погасяване на данъчното си задължение регистрираното за целите на ДДС лице не действа в рамките на икономическата си дейност. Следователно то не действа „в това си качество“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Това се отнася и за случаите, когато регистрираното за целите на ДДС лице е търговец на недвижими имоти и вместо парични средства прехвърля правото на собственост върху поземлен имот.

3. Естеството на ДДС

40. Естеството на ДДС като косвен данък върху потреблението потвърждава този извод. Тежестта на ДДС се понася от крайния потребител¹², като данъчнозадълженото лице „само“ събира данъка за сметка на държавата¹³. В разглеждания случай това обстоятелство също не подкрепя извода, че е налице икономическа дейност. По смисъла на член 9 от Директивата за ДДС икономическата дейност видимо се основава на факта, че посредством насрещната си престация, която договаря с контрагента си, данъчнозадълженото лице прехвърля ДДС върху получателя на престацията и той може да се събере от него. Тази идея не е съвместима с погасяването по силата на закона на данъчната претенция, нито с обстоятелството, че получаващата държава иска да събира, а не да плаща допълнителни данъци (в случая прехвърления към нея ДДС).

4. Риск от даване на предпочитание на държавата като „потребител“?

41. Не разбирам изразените от Комисията възражения във връзка с риска да се даде предимство на данъчнозадълженото лице, съответно на държавата. Данъчнозадълженото лице не получава предимство, тъй като предоставянето на вещь за целите на погасяване не би засегнало задължението за ДДС. Това е така, защото подобно задължение би се развило по следния

11 — Вж. по-специално решения от 29 юни 1999 г., Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, т. 14 и 21), от 29 юни 2000 г., Salumets и др. (C-455/98, EU:C:2000:352, т. 19), от 12 януари 2006 г., Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 49).

12 — Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19), и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34), както и Определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

13 — Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25) и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

начин: ако данъчнозадълженото лице дължи данък в размер X, поземленият имот има стойност X и сделката е облагаема, данъкът в размер X ще се погаси, а държавата би следвало да плати на данъчнозадълженото лице в допълнение и ДДС, за да може данъчнозадълженото лице да го върне (отново на държавата). Държавата от друга страна също няма да спести ДДС, тъй като получава вещта независимо от собствените си потребителски нужди, включително с други, натоварени с ДДС разходи.

42. Противно на разбирането на Комисията, има много по-голям риск допускането, че е налице облагаема сделка, да отвори възможността за приспадане дори при придобиване на вещи, употребявани за лични нужди, защото те евентуално някой ден може да се използват за погасяване на данъчни задължения¹⁴.

43. Различното третиране на плащането на данъците в зависимост от това дали данъците се плащат с парични средства (без данъчно облагане) или в натура (с пълно данъчно облагане) също не би било убедително. Това се отнася и за различното третиране на плащането на данъци в натура в зависимост от това дали то се извършва от лица, регистрирани за целите на ДДС, или от лица, които не са регистрирани за целите на ДДС. Тази ДДС класификация няма значение за размера на данъчните постъпления (от други видове данъци, от които произтичат и данъчните задължения).

44. Следователно в крайна сметка остава само рискът да не се облага крайното потребление, ако предоставянето на вещта вместо плащане не се разглежда като икономическа дейност. Този риск обаче съществува само ако престирацията (в случая дружеството) на основание на качеството си на лице, което е регистрирано за целите на ДДС, вече е направил приспадане по отношение на предоставяната вещ.

45. Този риск обаче се предотвратява систематично чрез разпоредбите на член 16 (както и на член 26) от Директивата за ДДС. Ако плащането на данъци в натура не е икономическа дейност, с предаването вместо плащане вещите се отделят от активите за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето. Тогава чрез член 16 от Директивата за ДДС се коригира направено приспадане и по този начин се избягва необлагането на крайното потребление. Тогава лицето, регистрирано за целите на ДДС, се третира като частно лице, което предоставя на държавата вещ с цел погасяване на данъчни задължения. По такъв начин в резултат се осигурява еднакво третиране на всички данъчни плащания от всички данъчнозадължени лица, независимо от това дали те (малко или много случайно) едновременно са също и лица, регистрирани за целите на ДДС.

5. Предварително заключение

46. В заключение, предоставянето на вещ от имуществото на данъчнозадълженото лице вместо плащане с цел погасяване на неговите данъчни задължения не представлява икономическа дейност, при която данъчнозадълженото лице действа „в това си качество“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС. Това се отнася и за хипотезата на предоставяне на вещ, с която в нормалния случай би осъществявал търговия в рамките на предмета си на дейност. В този смисъл не е налице облагаема с ДДС сделка по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

14 — Тогава по-специално краткотрайни хоби дейности на данъчнозадължените лица (в областта на доходното облагане често това са независими адвокати и лекари с частни лозя, конни бази, яhti и т.н.) биха се поддържали много ефективно чрез данъчно приспадане в тежест на общността.

VI. Заключение

47. С оглед на изложеното предлагам да се даде следният отговор на преюдициалния въпрос, отправен от Върховния административен съд:

„Прехвърляне от страна на регистрирано за целите на ДДС лице на собствеността върху поземлен имот към данъчния кредитор, вследствие на което данъчното задължение се погасява по силата на закона, не представлява облагаема сделка по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС. Поради това данъчнозадълженото лице не действа в това си качество. Все пак, ако е направено приспадане по отношение на предоставената вещ, то трябва да се коригира съгласно член 16 от Директивата за ДДС.

Условие за това е възможността за погасяване на данъци в натура вместо плащане да е налице единствено за данъчнозадълженото лице и само да се изпълнява чрез предвидения публичноправен договор. В този смисъл страните не могат да имат влияние върху „покупната цена“. По-скоро тя трябва да се установи съгласно обективни критерии за оценка, което запитващата юрисдикция трябва да провери“.