



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

28 февруари 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Освобождаване — Член 13, Б, буква б) — Отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти — Понятие — Договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти със засадени лозя“

По дело C-278/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 14 март 2018 г., постъпил в Съда на 24 април 2018 г., в рамките на производство по дело

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

срещу

Fazenda Pública,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: F. Biltgen (докладчик), председател на състава, C. G. Fernlund и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, P. Barros da Costa и M. J. Marques, в качеството на представители,
- за австрийското правителство, от G. Hesse, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от P. Costa de Oliveira и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: португалски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Manuel Jorge Sequeira Mesquita и Fazenda Pública (Министерство на финансите, Португалия) относно актове за установяване на задължения за плащане на данък върху добавената стойност (ДДС) за 2002 г. и свързан с договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти със засадени лозя, сключен със Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2 от Шеста директива, който се съдържа в дял II от нея, озаглавен „Обхват“, гласи:

„С [ДДС] се облага:

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

[...]“. [неофициален превод]

- 4 Съгласно член 5, параграф 8 от Шеста директива:

„В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правопреемник на прехвърлителя. Когато е уместно, държавите членки могат, в случаите, когато получателят не е изцяло данъчно задължен, да предприемат мерки, необходими за предотвратяване на нарушението на конкуренцията“. [неофициален превод]

- 5 Член 13 от Шеста директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, предвижда в част Б, озаглавена „Други освободени доставки“:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможните данъчни измами, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

- б) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти, с изключение на:

1. предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;
2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;

3. отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;
4. наемането на сейфове.

Държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване;

[...]“ [неофициален превод]

6. Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива е отменена и заменена с 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). Съдържанието на член 13, Б, буква б) от Шеста директива е възпроизведено, практически без промени, в член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2 от Директива 2006/112.

Португалското право

7. Член 9 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекса за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „КДАС“) в редакцията си, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство, гласи:

„От облагане се освобождават:

[...]

- 30) отдаването под наем на недвижими имоти. Това освобождаване не обхваща:
 - a) предоставяне на настаняване в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително къмпингите;
 - b) отдаване под наем на помещения или площадки за групово паркиране на моторни превозни средства;
 - c) отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини, както и всяко друго отдаване под наем на недвижими имоти, произтичащо от възмездното прехвърляне на стопанисването на търговско или промишлено предприятие;
 - d) наемането на сейфове;
 - e) отдаване под наем на помещения за изложения или реклама;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

8. Жалбоподателят по главното производство е управител на наследството на г-н Adelino Gonçalves Mesquita. Последният е сключил договор със Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, дружество, което упражнява дейност в лозаро-винарския сектор. С този договор г-н Adelino Gonçalves Mesquita е прехвърлил срещу платени в аванс суми стопанисването на земеделски имоти, на които е бил собственик, засадени с лозя. Посоченият договор е сключен за срок от една година, който се подновява автоматично за период със същата продължителност, докато не бъде прекратен от някоя от страните.
9. Според доклада за извършена за 2002 г. данъчна ревизия върху посочената прехвърлителна сделка е начислен ДДС. Общият размер по актовете за установяване на данъчни задължения, нотифицирани на това основание, е определен на 107 527,10 EUR, увеличен с компенсаторна лихва.

- 10 Жалбоподателят по главното производство подава жалба срещу тези актове за установяване на данъчни задължения пред Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (Административен и данъчен съд, Мирандела, Португалия), като изтъква освобождаването от ДДС, предвидено в член 9, точка 30 от КДДС. Тъй като тази жалба е отхвърлена, жалбоподателят по главното производство обжалва пред Tribunal Central Administrativo Norte (Централен административен съд, район Север, Португалия), който постановява определение за липса на компетентност и предава делото на Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия).
- 11 Последната юрисдикция отбелязва, че от практиката на Съда, и по-конкретно от решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506), е видно, че от една страна, освобождаването от ДДС, що се отнася до отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, което съответства на член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112, посочва сделките, с които собственикът на недвижим имот дава на наемателя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, правото да държи същия, все едно че е негов собственик, и да отстранява всяко друго лице от упражняването на това право. От друга страна, тъй като отдаването под наем на недвижими имоти обикновено представлява относително пасивна дейност, сделките, които предполагат по-активно стопанисване на същите, били изключени от приложното поле на това освобождаване.
- 12 Предвид тази съдебна практика запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали договор за прехвърляне на стопанисване на лозя за срок от една година, който се подновява автоматично, представлява отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти по смисъла на посочените разпоредби.
- 13 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли разпоредбите на член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112 относно освобождаването от ДДС на сделките, свързани с отдаването под наем или аренда на недвижими имоти, да се тълкуват в смисъл, че освобождаването се прилага за договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти, представляващи лозя, на дружество, чийто предмет на дейност е стопанисване на земеделски имоти, сключен за срок от една година, който се подновява автоматично за периоди със същата продължителност, по силата на който съответният наем се плаща в края на всяка година?“.

По преюдициалния въпрос

- 14 Важно е в самото начало да се отбележи, че член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112, чието тълкуване е предмет на поставения въпрос, все още не е бил в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство. При тези условия и за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, този въпрос трябва да се разгледа с оглед на съответната разпоредба от Шеста директива.
- 15 При това положение следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от ДДС за отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти, предвидено в тази разпоредба, се прилага за договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти, представляващи лозя, на дружество, което упражнява дейност в лозаро-винарския сектор, сключен за срок от една година, който се подновява автоматично, и срещу наемна цена, платима в края на всеки едногодишен период.

- 16 Според постоянната съдебна практика случаите на освобождаване, предвидени в член 13 от Шеста директива, са самостоятелни понятия на правото на Съюза (решения от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 47 и от 15 ноември 2012 г., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, т. 17).
- 17 По-нататък, макар посочените случаи на освобождаване да представляват дерогации от общия принцип, закрепен в член 2 от Шеста директива, според който ДДС се събира за всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, и при това положение трябва да се тълкуват стриктно, понятието за аренда или отдаване под наем по член 13, Б, буква б) от тази директива е по-широко от предвиденото в различните национални правни системи (решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 46 и 49 и цитираната съдебна практика).
- 18 В редица решения Съдът определя „отдаването под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на тази разпоредба като предоставено срещу заплащане на възнаграждение и за определен срок от собственика на недвижим имот право на наемателя да държи този имот, все едно че е негов собственик, и да отстранява всяко друго лице от упражняването на това право (вж. в този смисъл решения от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 55 и от 6 декември 2007 г., Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 19 Съдът уточнява също, че предвиденото в член 13, Б, буква б) от Шеста директива освобождаване се обяснява с факта, че отдаването под наем на недвижимо имущество, макар да е стопанска дейност, обикновено представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност. Така подобна дейност следва да се разграничава от други дейности, които имат промишлен или търговски характер — като тези, обхванати от изключенията по точки 1—4 от тази разпоредба — или имат обект, който се характеризира по-добре с изпълнението на услуга, отколкото с простото предоставяне на недвижимо имущество, каквото е правото да се ползва терен за голф, това да се ползва мост срещу заплащане на такса за преминаване, или пък правото да се монтират автомати за продажба на цигари в търговски обект (вж. в този смисъл решения от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, т. 52 и 53 и от 18 ноември 2004 г., Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, т. 20).
- 20 От това следва, че пасивният характер на отдаването под наем или под аренда на недвижимо имущество, който обосновава освобождаването от ДДС на такива сделки на основание член 13, Б, буква б) от Шеста директива, се дължи на естеството на самата сделка, а не на начина, по който наемателят ползва съответния имот.
- 21 Както Съдът вече е постановил, не може да се ползва от това освобождаване дейност, която включва не само пасивно предоставяне на недвижимо имущество, но и известен брой търговски дейности като наблюдение, управление и постоянна поддръжка от страна на собственика, както и предоставяне на други съоръжения, така че при липсата на особени обстоятелства отдаването под наем на този имот не може да бъде първостепенната услуга (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2001 г., Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, т. 26).
- 22 Обратно, фактът, че наемателят на недвижим имот стопанисва същия, като го ползва за търговски цели, в съответствие с текста на договора за наем, не е сам по себе си от естество да изключи собственика на този имот от освобождаването от ДДС, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, т. 29).
- 23 Що се отнася до делото по главното производство, трябва да се констатира, че изглежда, не е спорно, че земеделските имоти, представляващи лозя, чието земеделско стопанисване е предмет на договора за прехвърляне, разглеждан по главното производство, са недвижимо имущество по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. В това отношение следва да

се припомни, особено за лозята, засадени в тези имоти, че посоченото понятие за недвижимо имущество не означава, че въпросните предмети трябва да бъдат неделимо инкорпорирани в почвата. Достатъчно е те да не са движими и да не могат лесно да се преместват (вж. в този смисъл решения от 16 януари 2003 г., *Maierhofer*, C-315/00, EU:C:2003:23, т. 32 и 33 и от 15 ноември 2012 г., *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, т. 23). Такъв, изглежда, е случаят с посочените лозя, което обаче запитващата юрисдикция трябва да провери.

- 24 Трябва също така да се приеме, че договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти като разглеждания по главното производство представлява отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти по смисъла посочената разпоредба, както е тълкувана в точки 18—20 от настоящото решение. Всъщност, от една страна, става въпрос за прехвърляне от собственика на въпросните земеделски имоти на насрещната страна по договора, за уговорен срок от една година, който се подновява автоматично, и срещу заплащането на наемна цена. От друга страна, в акта за преюдициално запитване не е посочено, освен това отдаване под наем, собственикът да е предоставял на насрещната страна по договора други услуги с характер на търговски дейности.
- 25 Що се отнася по-конкретно до въпроса на запитващата юрисдикция във връзка със срока на разглеждания по главното производство договор за прехвърляне, както и до условията за подновяване на същия, следва да се припомни, че самата продължителност на наемен договор не е сама по себе си определящият елемент, който позволява да се квалифицира даден договор като наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, освен по отношение на кратки периоди (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2004 г., *Temco Eurore*, C-284/03, EU:C:2004:730, т. 21 и цитираната съдебна практика). Във всички случаи посочената продължителност и посочените условия за подновяване не могат да се считат за несъвместими с отдаване под наем или под аренда по смисъла тази разпоредба.
- 26 Съображенията в точка 24 от настоящото решение не се обезсилват от доводите, изтъкнати от португалското правителство в неговото писмено становище.
- 27 На първо място, фактът, че наемателят на разглежданите по главното производство недвижими имоти няма същите права като собственика, по-конкретно доколкото не му е позволено да засади друга култура на мястото на лозята, а трябва да продължи стопанисването, уговорено в текста на договора за прехвърляне, не е пречка последният да попада в обхвата на освободените доставки, посочени в член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Всъщност, както произтича от съдебната практика, посочена в точка 18 от настоящото решение, тези доставки предоставят на наемателя или арендатора право да държи въпросния недвижим имот, все едно че е негов собственик, в частност като отстрани всяко друго лице от ползването на такова право. Те не прехвърлят на наемателя съвкупността от правата, които има собственикът на този имот.
- 28 На второ място, не би могъл да се възприеме довода, че предметът на разглеждания по главното производство договор за прехвърляне има по-широк обхват от посочените доставки, поради това че той се състои в прехвърляне на съвкупността от имотите и правата на съответното земеделско стопанство, тъй като същото има характера на предприятие. В този контекст португалското правителство потвърждава, че този договор е довел и до прехвърляне на нематериални обекти и права като законните разрешения за засаждане на лозя, предназначени за винопроизводство, капацитета на посоченото стопанство да генерира печалби, както и името или фирмения знак на предприятието.
- 29 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че доколкото недвижимите имоти, отстъпени по силата на посочения договор, само са отдадени под наем и не е имало прехвърляне на право на собственост, такова прехвърляне не представлява универсално прехвърляне на имущество по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 22 и 23).

- 30 От друга страна, Съдът се е произнесъл, че доставка трябва да се разглежда като една-единствена, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено (решение от 19 декември 2018 г., *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 31 Тъй като, както твърди португалското правителство, разглежданият по главното производство договор за прехвърляне не само се отнася до посочени недвижими имоти, но освен това води до прехвърляне на определени нематериални обекти и права, последните не могат да се отделят от прехвърлянето на посочените недвижими имоти, а са неразделна част от тях, така че посоченият договор за прехвърляне представлява една-единствена престация, в която главната престация е предоставянето на недвижимите имоти. При тези условия този договор представлява доставка, попадаща в приложното поле на член 13, Б, буква б) от Шеста директива (вж. по аналогия решение от 19 декември 2018 г., *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 39—41).
- 32 Впрочем макар в поставения въпрос да не се споменават конкретно изключенията от освобождаването от ДДС, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива, които са изброени в тази разпоредба и освен това съответстват на изключенията по член 135, параграф 2 от Директива 2006/112, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се констатира, че разглежданата по главното производство доставка не изглежда да попада сред тези изключения.
- 33 По-конкретно, тъй като изключението се състои в отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини, фигуриращо в член 13, Б, буква б), първа алинея, точка 3 от Шеста директива, което е споменато от запитващата юрисдикция в мотивите на акта за преюдициално запитване, както и от австрийското правителство в писменото му становище, то не трябва да е приложимо с оглед на фактите, разглеждани по главното производство. Действително, от една страна, лозята не могат да се квалифицират като оборудване или машини. От друга страна, от преписката, с която Съдът разполага, не е видно земеделските имоти, чието стопанисване е предмет на договора за прехвърляне, разглеждан по главното производство, да са били снабдени с оборудване, машини или други търговски или промишлени стоки. В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че не е установено, че дружеството арендатор упражнява освен дейност в лозарския сектор, и дейност в сектора на винопроизводството.
- 34 По-нататък, макар португалското правителство да се позовава на член 13, Б, буква б), втора алинея от Шеста директива, по силата на която държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на освобождаването, предвидено в посочения член 13, Б, буква б), това правителство не посочва разпоредби от португалското право, предвиждащи такова изключение, което би могло да се приложи в разглежданата по главното производство доставка.
- 35 С оглед на гореизложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от ДДС за отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти, предвидено в тази разпоредба, се прилага за договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти, представляващи лозя, на дружество, което упражнява дейност в сектора на лозарството, сключен за срок от една година, който се подновява автоматично, и срещу заплащане на наемна цена в края на всеки едногодишен период.

По съдебните разноси

- 36 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от данък върху добавената стойност за отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти, предвидено в тази разпоредба, се прилага за договор за прехвърляне на стопанисване на земеделски имоти, представляващи лозя, на дружество, което упражнява дейност в сектора на лозарството, сключен за срок от една година, който се подновява автоматично, и срещу заплащане на наемна цена в края на всеки едногодишен период.

Подписи