

Дело C-716/18**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

14 ноември 2018 г.

Запитваща юрисдикция:

Curtea de Apel Timișoara (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

1 ноември 2018 г.

Жалбоподател:

СТ

Ответници:Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin –
Serviciul inspecție persoane fiziceDirecția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –
Serviciul soluționare contestații 1**Предмет на главното производство**

Въззивна жалба, с която се иска касирането на решението на Tribunalul Timiș [Окръжен съд, Тимиш] от 26 март 2018 г. С това решение Tribunalul Timiș отхвърля жалбата в административно производство, с която жалбоподателят иска по същество:

- а) отмяна на решението, издадено на 22 август 2017 г. от Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1 (Генерална регионална дирекция на публичните финанси Тимишоара — Служба по решаване на жалбите, наричана по-нататък „DGRFP“), с което се отхвърля подадената по административен ред жалба срещу ревизионен акт, издаден от Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție persoane fizice (Окръжна

администрация на публичните финанси Караш Северин — Служба за ревизии на физическите лица, наричана по-нататък „АЈФР“), с който в тежест на жалбоподателя се определя допълнителен данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в размер от 95 184 леи;

- б) отмяна на издадения от АЈФР ревизионен акт.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на член 288, параграф 1, точка 4 от Директива 2006/112.

Преюдициалните въпроси

1) Изискват ли разпоредбите на член 288 [първи параграф], точка 4 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директива 2006/112“) (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които физическо лице извършва икономическа дейност чрез упражняването на няколко свободни професии, както и чрез отдаването под наем на недвижим имот, получавайки постоянни доходи от това, една от упражняваните от него професионални дейности да бъде определена като основна дейност, за да се провери дали отдаването под наем може да бъде квалифицирано като спомагателна дейност към основната дейност; при утвърдителен отговор на този въпрос, въз основа на какви критерии следва да се определи основната дейност или посочените разпоредби следва да се тълкуват в смисъл, че всички професионални дейности, чрез които се осъществява икономическата дейност на това физическо лице, представляват „основна дейност“?

2) Допускат ли разпоредбите на член 288 [параграф 1], точка 4 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директива 2006/112“) (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), когато недвижимият имот, отдаван под наем от физическо лице на трето лице, не е предназначен и не се ползва за осъществяването на останалата част от икономическата му дейност, т.е. когато не може да се установи връзка между него и упражняването на различните професии от това лице, сделката по отдаването под наем да се квалифицира като „спомагателна сделка“ и вследствие на това тя да бъде изключена от изчисляването на оборота, въз основа на който се прилага специалният режим на освобождаване за малките предприятия?

3) В хипотезата, изложена във втория въпрос, релевантно ли е за квалифицирането на сделката за отдаване под наем като „спомагателна“ обстоятелството, че тя се извършва в полза на трето лице, което е юридическо лице и в рамките на което физическото лице има качеството на съдружник и управител със седалище в същия недвижим имот, и което юридическо лице извършва професионални дейности от същото естество като тези, които извършва разглежданото физическо лице?

Релевантните разпоредби от правото на Съюза и практика на Съда

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Решение за изпълнение на Съвета 2012/181/ЕС от 26 март 2012 година за предоставяне на разрешение на Румъния да въведе специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност ОВ L 92, 30.3.2012г., стр. 26 (наричана по-нататък „Директива 2006/112“) — член 9, параграф 1, член 135, параграф 1, буква (л), член 287, т. 18, член 288;

Решение от 11 юли 1996 г., Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290), решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), Решение от 6 март 2008 г., Nordania Finans и BG Factoring (C-98/07, EU:C:2008:144), решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), решение от 13 юни 2013, Костов (C-62/12, EU:C:2013:391).

Релевантните национални разпоредби

Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal [Закон № 571 от 22 декември 2003 г. за Данъчния кодекс] с последващите изменения и допълнения (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“):

Член 126, озаглавен „Облагаеми сделки“, алинея 9:

„Подлежащите на облагане сделки могат да бъдат:

- a) облагаеми сделки, за които се прилагат ставките по член 140;
- b) сделки, освободени от данък с право на приспадане, за които данъкът не се дължи, но е допустимо приспадането на дължимия и платения данък за придобиванията. В настоящата глава тези сделки са уредени в членове 143—144¹;
- c) сделки, освободени от данък без право на приспадане, за които данъкът не се дължи и не е допустимо приспадане на дължимия или платения данък за придобиванията. В настоящата глава тези сделки са уредени в член 141“.

Член 127, озаглавен „Данъчнозадължени лица и икономическа дейност“, алинеи (1) и (2):

„(1) Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, на някое място, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

(2) По смисъла на настоящия дял икономическите дейности включват дейностите на производителите, търговците или доставчиците на услуги, включително ... и свободните професии или приравнените на тях професии. По смисъла на настоящия дял икономическите дейности включват дейност на производители, търговци или доставчици на услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и свободните професии или приравнените на тях професии. Икономическа дейност е и използването на материална или нематериална вещ, с цел редовното получаване на доходи от нея“.

Член 141, озаглавен „Освобождаване на изцяло вътрешни доставки“, алинея (2):

„От ДДС са освободени и следните сделки:

е) [...] отдаването под наем [...] на недвижими имоти [...]"

Член 152, озаглавен „Специален режим за освобождаване на малките предприятия“:

(1) Установено в Румъния данъчнозадължено лице съгласно член 125, алинея първа, което декларира или реализира годишен оборот под прага от 65 000 EUR [...], съответно 220 000 румънски леи, може да поиска освобождаване от данъка, [...] по отношение на дейностите, предвидени в член 126, алинея 1 [...]. [...]

(2) Оборотът, който служи за основа за прилагането на алинея 1, се състои от общата стойност, с изключение на данъка, за подлежащите на облагане лица, които искат прекратяване на регистрацията им по ДДС, на доставките на стоки и на услуги, извършени от данъчно задълженото лице през една календарна година, облагаеми или не, или, според случая, които биха били облагаеми, ако не биха били осъществявани от малко предприятие, на сделките във връзка с икономически дейности, за които се приема, че мястото на доставка на стоката/услугата е в чужбина, ако данъкът би подлежал на приспадане, в случай, че тези сделки са реализирани в Румъния съгласно член 145, алинея 2, буква б), на освободените сделки с право на приспадане и на освободените сделки без право на приспадане, предвидени в член 141, алинея 2, букви а), б), е) и ф), ако те не са спомагателни към основните дейности [...]"

Член 153, озаглавен „Регистрация на данъчнозадължените лица по ДДС“

„(1) Данъчнозадълженото лице с място на икономическа дейност в Румъния и което извършва или възнамерява да извършва икономическа дейност, включваща сделки, облагаеми и/или освободени от данък върху добавената стойност, с право на приспадане, е длъжно да поиска регистрацията по ДДС от компетентната данъчна администрация (наричана по-нататък „обикновена регистрацията по ДДС“), както следва:

[...]

б) когато в течение на една календарна година достигне или надвиши прага за освобождаване, предвиден в член 152, параграф 1, в срок от десет дни след края на месеца, през който е достигнало или надвишило този праг[...];

Решение № 44 от 22 януари 2004 г. на правителството на Румъния за одобряване на Методологичните норми за прилагане на Legea № 571/2003 privind Codul fiscal, изменено и допълнено с Решение № 670 от 4 юли 2012 г. (наричано по-нататък „Методологичните норми“)

Точка 61, алинея (1) относно член 152 от Данъчния кодекс:

„По смисъла на член 152, алинея (2) от Данъчния кодекс, една сделка е допълнителна към основната дейност, ако са изпълнени кумулативно условията, предвидени в точка 47, алинея (3)“.

Точка 47, алинея (3), относно член 147 от Данъчния кодекс:

„Една сделка е допълнителна към основната дейност, ако са изпълнени кумулативно следните условия:

а. осъществяването на тази сделка изисква ограничени технически ресурси от гледна точка на съоръженията и ползването на персонал;

б. сделката не е пряко свързана с основната дейност на данъчнозадълженото лице; и

в. стойността на придобиванията, извършени за целите на сделката, и размерът на подлежащия на приспадане данък за сделката, са незначителни“.

Гражданският кодекс, приет със Закон № 287/2009 от 17 юли 2009 г., обнародван с измененията

Член 31, озаглавен „Имущество. Имуществена маса и имущество, предназначено за определена цел“:

„(1) Всяко физическо или юридическо лице е титуляр на имущество, което включва парично оценени права и задължения, и което му принадлежи.

(2) Това имущество може да бъде предмет на делба или да бъде обособено само в случаите и при условията, предвидени в закона.

(3) Обособеното имущество е имуществото, предназначено за упражняване на разрешена дейност по занятие, както и друго определено със закон имущество“.

Член 33, озаглавен „Лично имущество, предназначено за упражняване на дейност по занятие“, алинея (1):

„Имуществената маса, предназначена за лично упражняване на разрешена дейност по занятие, се обособява със сключен от титуляря акт при спазване на предвидените в закона условия за форма и оповестяване“.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят упражнява наред с дейността си на университетски преподавател редица свободни професии, по-точно професията на експерт счетоводител, на консултант в данъчната област, на експерт по несъстоятелност и на адвокат. Също така той получава понякога и приходи от авторски права. Освен това жалбоподателят притежава недвижим имот в съсобственост с друго лице.
- 2 Съгласно румънското законодателство жалбоподателят има единствен номер за данъчна регистрация за „счетоводни, одиторски, консултантски дейности в данъчната област“, съответстващи на професиите консултант в данъчната област и на експерт счетоводител. С оглед на упражняването на същата професия жалбоподателят декларира различни седалища. Само седалището на личния му кабинет на експерт по несъстоятелност е регистрирано на адреса на недвижимия имот, разглеждан в главното производство.
- 3 От 2007 г. жалбоподателят получава приходи от отдаването под наем на посочения недвижим имот. Имотът е нает от търговско дружество, в което жалбоподателят е съдружник и управител. Това дружество е декларирало за свое седалище така наетия недвижим имот и осъществява в него консултантски, счетоводни и одиторски дейности, както и консултантски дейности в данъчната област, като декларирания от него основен предмет на дейност са „консултантските дейности в областта на бизнеса и мениджмънта“.
- 4 През 2016 г. на жалбоподателя е извършена данъчна ревизия за дължимия ДДС за периода от 1 януари 2011 г. до 30 юни 2016 г. След тази проверка АЈФР констатира, че през 2012 г. жалбоподателят е превишил прага на оборота от 220 000 леи (65 000 евро), предвиден за прилагането на специалния режим на освобождаване за малките предприятия (наричан по-нататък „прагът за освобождаване“), поради което жалбоподателят бил длъжен да се регистрира за целите на ДДС. Вследствие на това АЈФР определя ДДС, който жалбоподателят следва да плати, а именно сумата от 95 184 леи.

- 5 При определянето на посочения оборот AJFP взема предвид доходите, получени от него от свободните професии на данъчен консултант, експерт счетоводител и експерт по несъстоятелност, както и от авторските права, както и от отдаването под наем на недвижимия имот, притежаван в съсобственост. В изчисленията не са включени нито доходите от заплатите му на преподавател, нито получените от адвокатска дейност, за които се прилага специално данъчно облагане.
- 6 AJFP констатира, че през 2012 г. 69 % от общата сума на доходите на жалбоподателя са получени от дейността му като експерт по несъстоятелност, 17 % от отдаването под наем на недвижимия имот и 14 % от дейността му като експерт счетоводител и от консултантската дейност в данъчната област. Вследствие на това AJFP решава, че основната дейност на жалбоподателя за съответната година е на експерт по несъстоятелност, като се има предвид делът на доходите, получени от нея в сравнение с всички доходи, получени от цялата му икономическа дейност, както и че отдаването под наем на недвижимия имот не би могло да бъде квалифицирано като „спомогателна сделка“ към тази дейност, за да може да бъде изключено от изчисляването на оборота за посочената година.
- 7 Подадената по административен ред жалба срещу ревизионния акт е отхвърлена от DGRFP с решение от 22 август 2017 г. Жалбата, подадена по съдебен ред срещу това решение, е отхвърлена от Tribunalul Timiș с решение от 26 март 2018 г., с което по същество се уважават твърденията на AJFP. Жалбоподателят подава срещу това съдебно решение жалба пред запитващата юрисдикция.

Основни доводи на страните в главното производство

- 8 **Жалбоподателят** подчертава най-напред, че предмет на данъчната ревизия, разглеждана по делото, е била само дейността му, извършвана като физическо лице, а не като търговец. Разглежданият недвижим имот никога не е бил част от неговото обособено имущество в качеството му на търговец, тъй като не е бил предназначен за неговите професионални дейности като физическо лице. Също така той не приспада разходи и ДДС, свързани с този недвижим имот, тъй като неговият личен офис като експерт по несъстоятелност е деклариран на същия адрес единствено с оглед на издаването на професионалните удостоверения, изисквани от румънското законодателство.
- 9 Вследствие на това, при изчисляването на оборота, получен като физическо лице през 2012, не можело да бъдат включени доходите, получени от отдаването под наем на недвижимия имот. Ако тези доходи са били изключени от изчисленията, оборотът нямало да надхвърли прага за освобождаване и следователно той нямало да има задължението за плащане на ДДС.

- 10 Според жалбоподателя, макар че отдаването под наем на недвижим имот би могло да бъде квалифицирано като „икономическа дейност” по смисъла на ДДС, тъй като се осъществява постоянно от данъчно задължено лице, все пак не представлява „сделка, спомагателна спрямо основната дейност”, тъй като отговаря на условията, кумулативно наложени от точка 47, алинея 3 от Методологичните норми, а именно:
- за нейното осъществяване жалбоподателят не е заделил технически средства за използването на съоръжения или персонал, тъй като на разположение на наемателя било предоставена само помещението;
 - отдаването под наем не е пряко свързано с осъществяваната основна икономическа дейност, съответстваща на свободните професии;
 - за осъществяването на тази сделка не са извършвани придобивания, дори за комунално-битови услуги, като всички разходи, свързани с ползването на помещението, били в тежест на наемателя.
- 11 Според жалбоподателя данъчно задълженото лице не може да има няколко основни дейности, така че с цел определяне на оборота е необходимо да се разграничи неговата основна дейност като дейност, осъществявана постоянно в качеството му на данъчно задължено лице. В случая, в който са налице освободени сделки без право на приспадане, каквато е сделката по отдаването под наем на недвижими имоти, трябва да се установи дали тя представлява или не продължение на основната икономическа дейност.
- 12 Той поддържа също така, че неговата основна икономическа дейност е счетоводната и одиторската дейност и дейността му на данъчен консултант, тъй като тя отговаря на завършеното образование и на упражняването на професиите на експерт по несъстоятелност и адвокат, както и публикуването на някои специализирани трудове. Вследствие на това делът на доходите, получени от различните професии през референтната данъчна година, не е релевантен за определянето на основната му дейност.
- 13 Във всеки случай тези доходи трябва да се анализират за целия период, за който е направена данъчната ревизия, за да се види дали, разглеждани по този начин, доходите от дейността му на данъчен консултант и експерт счетоводител превишават доходите от дейността му като експерт по несъстоятелност. От друга страна, последните са били преобладаващи през 2012 г. само поради хонорара, получен след продажбата на недвижим имот, който е принадлежал на един длъжник, намиращ се в производство по несъстоятелност, като затова сделката е извършена инцидентно.
- 14 Жалбоподателят освен това заявява, че за да се реши дали сделката по отдаване под наем на недвижимия имот има спомагателен характер, е необходимо цялостната му икономическа дейност, осъществявана в рамките на всички свободни професии, да се разглежда като основна, и прави извода, че сделката по отдаване под наем трябва да се квалифицира като

спомагателна спрямо тях, тъй като отговаря на всички кумулативно предвидени условия в точка 47, алинея 3 от Методологичните норми и изведени в съдебната практика на Съда, като жалбоподателят препраща към Решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), Решение от 6 март 2008 г., Nordania Finans и BG Factoring (C-98/07, EU:C:2008:144), и Решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

- 15 **Ответниците** поддържат, че с оглед на обстоятелството, че през 2012 г. жалбоподателят е надхвърлил прага за освобождаване, той е бил длъжен да поиска да бъде регистриран за целите на ДДС в съответствие с член 153, алинея (1), буква b) от Данъчния кодекс, в срок от 10 дни от датата, на която е надхвърлил посочения праг, а именно до 10 август 2012 г., като следвало да бъде платец на ДДС, считано от 1 септември 2012 г.
- 16 Ответниците посочват, че жалбоподателят има качеството на данъчно задължено лице не само за свободните си професии, но и за тези по отдаването под наем на разглеждания недвижим имот, тъй като отдаването под наем е дейност, освободена от ДДС без право на приспадане, на основание член 141, алинея 2 буква e) от Данъчния кодекс. Дейността по отдаване под наем не може да бъде разглеждана като спомагателна спрямо основната дейност в съответствие с точка 47, алинея 3 от Методологичните норми, така че доходите, получавани от нея, да бъдат изключени от изчисляването на оборота.
- 17 С оглед на дела на доходите от дейността на експерт счетоводител и на данъчен консултант през 2012 г. (14 % от общите доходи), не можел да се приеме, че последната е основната дейност на жалбоподателя. Ответниците считат, че дейността на експерт по несъстоятелност е основната дейност на жалбоподателя поради дела на доходите от тази дейност (69 % от общия доход), но по отношение на тази дейност не е изпълнено условието, предвидено в точка 47, алинея 3, буква b) от Методологичните норми, сделката по отдаването под наем да не бъде пряко свързана с основната дейност, тъй като професионалното седалище на жалбоподателя за тази професия е установено в разглеждания имот.
- 18 Ответниците посочват освен това, че разглежданата сделка не отговаря и на условието, изисквано от точка 47, алинея 3, буква c) от Методологичните норми, тъй като недвижимият имот бил придобит срещу значителна сума само с цел да бъде отдаван под наем, така че придобиването, извършено за целите на тази сделка, не е било незначително.
- 19 В подкрепа на своите доводи ответниците се позовават на Решение от 13 юни 2013 г., Костов (C-62/12, EU:C:2013:391).

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 20 Според запитващата юрисдикция правният проблем, обсъждан по делото, е дали сделката по отдаване под наем на недвижимия имот, осъществена от жалбоподателя, е „сделка, спомагателна спрямо основната дейност” по смисъла на Директива 2006/112, и вследствие на това дали доходите, получени от тази сделка, трябва да се вземат пред вид при изчисляването на оборота, въз основа на който се определя дали данъкоплатецът е задължен да се регистрира за целите на ДДС при фактическите обстоятелства по делото.
- 21 Определянето на смисъла на понятията от правото на Съюза ще допринесе за решаването на спора, като ще позволи да се определи дали AIFP е изчислила правилно или не оборота, предвиден в член 152, алинея 1 от Данъчния кодекс, като е включила в неговото изчисляване доходите, получени от отдаването под наем на жалбоподателя - физическото лице СТ, като вследствие на това може се определи дали той е надхвърлил или не прага за освобождаване, така че да може да се реши дали той е имал или не задължението да се регистрира като платец на ДДС.
- 22 Запитващата юрисдикция преценява, че посоченият правен въпрос не може да бъде решен въз основа на практиката на Съда, произтичаща от Решение от 13 юни 2013 г., Костов (C-62/12, EU:C:2013:391), на което се позовават ответниците, тъй като по настоящото дело не трябва да се изяснява дали доходите, получени в рамките на инцидентна икономическа сделка, следва да се вземат пред вид при изчисляването на оборота, а дали сделката по отдаването под наем има или не спомагателен характер спрямо дейността, осъществява по занятие от жалбоподателя.
- 23 Също така запитващата юрисдикция счита, че по делото не са релевантни и решенията на Съда, посочени от жалбоподателя, тъй като по тях Съдът се е произнесъл по отношение на понятието „спомагателни сделки” единствено от гледна точка на изчисляването на размера на приспадане, като не се установява решение, с което Съдът да се е произнесъл по отношение на смисъла на понятието „спомагателни сделки” от гледна точка на изчисляването на оборота, в зависимост от които данъкоплатците могат да прилагат специалните разпоредби за освобождаване за малките предприятия.
- 24 При конкретните обстоятелства по делото, като отбелязва, че Директива 2006/112 използва различни понятия, за да определи, от една страна, „икономическите дейности”, а от друга страна, „сделките”, осъществявани в хода на тези дейности, като взема пред вид, че според жалбоподателя отдаденият под наем недвижим имот не е бил предназначен за някои от неговите професионални дейности в качеството му на физическо лице, запитващата юрисдикция счита за необходимо да разполага с тълкуване на понятието „спомагателни сделки спрямо основната дейност”, за да определи

дали отдаването под наем, от което жалбоподателят е получавал доходи, може да бъде квалифицирано като спомагателна сделка, за да бъде изключено от изчисляването на оборота, дори в отсъствието на връзка с която и да е от неговите професионални дейности.

- 25 В същата степен запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали е релевантно за квалифицирането на сделката по отдаване под наем като „спомагателна“ спрямо дадена „основна дейност“, обстоятелството, че тя е била осъществена в полза на трето лице — юридическо лице, в рамките на което жалбоподателят има качеството на съдружник и управител, и което упражнява професионални дейности от същото естество като дейностите, от които той получава доходи като физическо лице.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ