

**C-312/19****Резюме на преюдициално запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

16 април 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Литва)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

10 април 2019 г.

**Жалбоподател:**

ХТ

**Отвeтник:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Национална данъчна дирекция към Министерството на финансите на Република Литва)

**Предмет на главното производство**

Данъчен спор относно решението на Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Окръжна данъчна дирекция Вилнюс, Литва, наричана по-нататък „ОДД Вилнюс“) от 3 ноември 2015 г. за одобряване на доклад от данъчна ревизия, с който по-специално се изисква от жалбоподателя да плати изчисления данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в размер на 39 586, 71 EUR, ведно с лихва за забава в размер на 11 695 EUR и наложената му глоба в размер на 3 959 EUR.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Запитването е отправено на основание член 267, параграф 3 ДФЕС, като се иска тълкуване на разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“, в частта, която се отнася до установяване на „независимост“ на дейността на участник в съвместна дейност и разпределянето на данъчните задължения между участниците в тази дейност.

### Преюдициалните въпроси

1. Трябва ли член 9, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези по делото не може да се счита, че физическо лице като жалбоподателя е извършвало „независимо“ съответната (икономическа) дейност и само то трябва да плати данъка върху добавената стойност за спорните доставки, т.е. дали за целите на член 9, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112/ЕО данъчнозадължено лице, отговорно за изпълнението на съответните задължения, следва да е съвместната дейност/гражданското дружество (участниците в съвместната дейност, взети заедно; в разглеждания случай жалбоподателят заедно с неговия бизнес партньор) — която/което съгласно националното законодателство не се счита за данъчнозадължено лице и не е правосубектно — а не само физическо лице като жалбоподателя?
2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли член 193 от Директива 2006/112/ЕО да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по делото ДДС се плаща поотделно от всеки от участниците (в разглеждания случай жалбоподателят и неговият бизнес партньор) в съвместната дейност/гражданското дружество — които съвместна дейност/гражданско дружество съгласно националното право не се считат за данъчнозадължени лица и не са правосубектни — върху частта от всяко плащане, което те получават като престация (или трябва да получат, или им се дължи) за облагаемите доставки на недвижимо имущество? Трябва ли член 287 от Директива 2006/112/ЕО да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по делото годишният оборот, посочен в тази разпоредба, се установява, като се вземат предвид всички доходи от съвместната дейност (получени от участниците в съвместната дейност, взети заедно)?

### Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Член 9, параграф 1, член 193 и член 287 от Директивата за ДДС.

## Релевантни разпоредби на националното право

За фактите в главното производство са приложими следните разпоредби на Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

- Член 2, параграф 2: „Данъчнозадължено лице“ означава данъчнозадължено лице от Република Литва или чужда държава“;
- Член 2, параграф 15: „Данъчнозадължено лице от Република Литва“ означава юридическо или физическо лице от Република Литва, което извършва каквото и да е вид икономическа дейност, както и предприятие за колективно инвестиране, установено в Република Литва, което няма статут на юридическо лице и действа като инвестиционен фонд“;
- Член 71, параграф 1: „Данъчнозадължените лица, които извършват доставки на стоки и услуги на територията на страната, са длъжни да се регистрират за целите на ДДС, да начисляват ДДС и да го внасят в държавния бюджет [...]. Лицата, които са длъжни да се регистрират за целите на ДДС, трябва да подадат искане за регистрация за целите на ДДС“.
- Член 71, параграф 2: „Без да се засяга параграф 1 [от член 71 от Закона за ДДС], данъчнозадълженото лице от Република Литва не е длъжно да подава искане за регистрация за целите на ДДС, да начислява ДДС и да го внася в държавния бюджет по реда, определен в този закон, [...], ако общият годишен размер на оборота през последните 12 месеца от доставките на стоки и/или услуги на територията на страната не надхвърля 155 000 LTL. ДДС започва да се начислява от месеца, в който този праг се надхвърли. ДДС не се начислява за доставените стоки и предоставените услуги, ако оборотът от тях не надхвърля посочения праг от 155 000 LTL. [...]“
- Член 71, параграф 4: „Неизпълнението на задължението за подаване на искане за регистрация за целите на ДДС [...] не освобождава данъчнозадълженото лице от задължението да начислява ДДС за доставените стоки и/или услуги [...] и да го внася в бюджета [...]“.
- Член 79, параграф 1: „Данъчнозадълженото лице [...] документира с фактура за целите на ДДС извършените доставки на стоки или услуги [...]“;
- Член 79, параграф 5: „Доставките на стоки или услуги, извършени съвместно от няколко данъчнозадължени лица, могат да бъдат документирани с една фактура по начина и в случаите, определени от

правителството на Република Литва или упълномощена от него институция“.

Следните разпоредби на Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Граждански кодекс на Република Литва) са приложими към фактите в главното производство:

- Член 6.969, параграф 1: „С договора за съвместна дейност (гражданско дружество) две или повече лица (съдружници), които си сътрудничат чрез собственост, труд или знания, се задължават да действат съвместно за постигане на определена цел или за извършване на определени дейности, които не противоречат на закона“;
- Член 6.971, параграф 1: „Имуществото, внесено от съдружниците, което преди това е било тяхна собственост, и имуществото, произведено по време на съвместната дейност, както и доходите и плодовете от тях са обща дялова собственост на съдружниците, освен ако законът или договорът за съвместна дейност не предвиждат друго“;
- Член 6.972, параграфи 1 и 2: „При воденето на съвместните работи всеки от съдружниците има право да действа от името на всички съдружници, освен ако договорът за съвместна дейност предвижда, че съвместните работи се водят от един от съдружниците или от всички съдружници заедно. В отношенията с трети лица правото на съдружника да сключва сделки от името на всички съдружници се удостоверява с пълномощно, дадено от останалите съдружници, или с договора за съвместна дейност“;
- Член 6.974, параграф 1: „Разпределението на съвместните разходи и съвместните загуби, свързани със съвместната дейност, се определя в договора за съвместна дейност. Ако нищо не е уговорено, печалбите и загубите се разпределят между съдружниците съразмерно с техния дял“;
- Член 6.975, параграф 3: „Ако договорът за съвместна дейност е свързан с търговската дейност на съдружниците, всички съдружници са солидарно отговорни по отношение на общите задължения, независимо от основанието за възникване на тези задължения“.

### **Кратко изложение на фактите и главното производство**

- 1 По делото е установено, че на 19 февруари 2010 г. жалбоподателят и друго физическо лице (наричано по-нататък „бизнес партньор“) сключват договор за съвместна дейност с цел сътрудничество при изграждането на жилищен комплекс във или около Вилнюс.

- 2 На 25 април 2010 г. жалбоподателят и неговият бизнес партньор заедно решават да закупят парцел земеделска земя с площ от 0,5 ha, находящ се на територията на община Вилнюс. На 27 април 2010 г. жалбоподателят и собствениците на този парцел подписват договор за покупко-продажба. Бизнес партньорът участва със 70% от стойността на сделката, а жалбоподателят — с 30%. Двамата решават да регистрират собствеността върху земята на името на жалбоподателя.
- 3 На 5 май 2010 г. жалбоподателят и бизнес партньорът решават да построят комплекс от пет сгради; жалбоподателят да извади всички документи, необходими за строителството и да назначат за управител на строежа частното дружество с ограничена отговорност Konsela (наричано по-нататък „Konsela UAB“), директор на което е жалбоподателят.
- 4 На 2 ноември 2010 г. жалбоподателят получава от община Вилнюс издадено на негово име разрешение за строеж на пет сгради върху парцела с площ от 0,5 ha. На 22 април 2010 г. е сключен договор за строителство, подписан от жалбоподателя като клиент и от представляващия Konsela UAB. За изграждането на сгради с номера от 1 до 4 изпълнителят издава фактура за целите на ДДС на 15 февруари 2011 г., а за изграждане на сграда № 5 — на 11 февруари 2013 г.
- 5 С решение от 2 декември 2010 г. жалбоподателят и бизнес партньорът решават да продадат сграда № 1 с част от парцела и заедно с изпълнителя да използват получената сума за строителство. Имотът е продаден с договор за продажба от 14 декември 2010 г. между жалбоподателя и купувачите (физически лица), съгласно който се продават сградата и част от парцела и който урежда подробни правила за ползване на парцела.
- 6 На 10 януари 2011 г. жалбоподателят и бизнес партньорът сключват договор за прекратяване на договора за съвместната си дейност от 19 февруари 2010 г. и за разпределяне на имуществото и пасивите. Съгласно този договор се прекратява съвместната дейност, на бизнес партньора се предоставят правата върху произведените активи (сгради № 4 и № 5), а жалбоподателят се задължава до 2017 г. да възстанови на бизнес партньора разликата между неговите вноски и дела от получените съвместни активи в размер на 300 000 LTL (86 886 EUR). По силата на този договор сградите с номера от 1 до 3 стават собственост на жалбоподателя.
- 7 Сгради № 2 и № 3, заедно с прилежащите им части от земята са продадени съответно с договори за продажба, сключени между жалбоподателя и физически лица на 30 май 2011 г. и на 13 ноември 2012 г.
- 8 На 1 февруари 2013 г. жалбоподателят и бизнес партньорът сключват в нотариална форма договор за прехвърляне на собственост (отчуждаване), в който се посочва, че по силата на договора от 10 януари 2011 г.

жалбоподателят е прехвърлил на бизнес партньора сгради № 4 и № 5, ведно с прилежащите им части от земята.

- 9 С решение от 6 февруари 2013 г., на основание на договора за съвместна дейност от 19 февруари 2010 г., жалбоподателят и бизнес партньорът решават, че жалбоподателят ще продаде регистрираната на негово име сграда № 5 и прилежащата ѝ част от земята и незабавно ще прехвърли получената сума на бизнес партньора. С договор за продажба от 13 февруари 2013 г. този имот е продаден на юридическо лице, установено в Литва.
- 10 Според жалбоподателя и бизнес партньора продажбите на недвижими имоти, извършени на 14 декември 2010 г., 30 май 2011 г., 13 ноември 2012 г. и 13 февруари 2013 г. (наричани общо „спорните доставки“) не представляват (икономическа) дейност, подлежаща на облагане с ДДС, и поради това те не начисляват и не определят ДДС, който да бъде платен от купувачите (не издават фактури за целите на ДДС), не декларират, не внасят и не приспадат ДДС.
- 11 След като извършва ревизия на жалбоподателя относно данъка върху доходите на физическите лица (наричан по-нататък „ДДФЛ“) и ДДС за периода от 2010 г. до 2013 г., местният данъчен орган квалифицира спорните доставки като дейност, подлежаща на облагане с ДДС, и приема, че жалбоподателят е данъчнозадължено лице, отговорно за изпълнението на задълженията за ДДС, свързани с (всички) тези доставки. Съответно, с решение от 3 ноември 2015 г. за одобряване на доклада от ревизията, ОДД Вилнюс потвърждава допълнителния ДДС, изчислен в доклада от ревизията и свързаните с него суми (лихвите за забава и глобата).
- 12 След разглеждане на жалба срещу това решение на местния данъчен орган, с решение от 3 март 2016 г. ответникът потвърждава решението на ОДД Вилнюс. Жалбите на жалбоподателя са отхвърлени също с решение на Mokestinų ginėjų komisija (Комисията по данъчни спорове) от 18 юли 2016 г. и с решението на Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд, Вилнюс), което се обжалва.
- 13 Следва изрично да се подчертае, че при изчисляването на дължимия ДДС местният данъчен орган признава по своя собствена инициатива правото на жалбоподателя на приспадане на ДДС по посочените по-горе фактури, издадени от Konsela UAB за целите на ДДС, и изчислява оспорваните суми на дължимия ДДС, след като приспада ДДС за придобиването (изграждането) на посочените сгради.

#### **Мотиви на запитващата юрисдикция**

- 14 При обстоятелства като тези в настоящия случай на първо място възниква въпросът дали данъчнозадължено лице е само жалбоподателят или и двамата участници в съвместната дейност, т.е. съвместната дейност/гражданското

дружество/партньорството (жалбоподателят и бизнес партньорът, взети заедно). В разглеждания случай местният данъчен орган и ответникът не изследват и не поставят под въпрос съществуването на съвместна дейност.

*„Независимост“ на дейността на участник в съвместна дейност*

- 15 Приложимият към разглежданите правоотношения Закон за ДДС е приет в националното законодателство в частност с цел транспониране на Директивата за ДДС, член 193 от която предвижда, че ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги.
- 16 Съдът на Европейския съюз постановява, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС дава на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, изградено около независимото упражняване на икономическа дейност в смисъл, че всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания, които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени за целите на ДДС лица (решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, т. 27).
- 17 Видно от член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, една от необходимите характеристики на данъчнозадължено лице е независимостта на неговата икономическа дейност, която трябва да бъде установена чрез проверка дали съответното лице извършва дейностите от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването им (вж. например решения от 27 януари 2000 г., Heerma, C-23/98, т. 18; от 18 октомври 2007 г., van der Steen, C-355/06, т. 23; и от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, т. 34). Независимостта на дейността трябва да се установи, като се вземат предвид критериите, изброени в т. 34 и т. 35 от решението от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14.
- 18 Фактът, че данъчният орган не опровергава обстоятелствата, свързани с посочения договор за съвместна дейност, както и фактът, че по делото няма данни, опровергаващи тези обстоятелства, поставят под съмнение извода, че жалбоподателят е извършвал „независима“ икономическа дейност за целите на Директива за ДДС. Всъщност:
  - (1) от посочения договор за съвместна дейност, например, е видно, че съвместно произведените активи и поетите задължения по време на дейността са разпределяни между участниците в съответствие с установен метод, което означава, че доколкото съществуването на съвместната дейност не е опровергано, вероятно няма основание да се приеме, че жалбоподателят е извършвал спорните доставки изцяло на собствен икономически риск;
  - (2) след като данъчният орган не поставя под въпрос, а по същество дори потвърждава, че жалбоподателят е решавал заедно с бизнес партньора си

въпросите, свързани с покупката, производството (изграждането) и продажбата на разглежданите недвижими имоти и по делото няма данни за обратното, следва да се приеме също така, че жалбоподателят не е взимал самостоятелно и решенията относно доставките в хода на спорната дейност;

(3) след като данъчният орган определя доходите за целите на ДДФЛ — т. е., на практика, насрещната престация за продадените недвижими имоти — като получени от жалбоподателя и от неговия бизнес партньор, взети заедно, може да се каже, че съответният доход от спорните доставки не е на жалбоподателя;

(4) при обстоятелства като тези в разглеждания случай само фактът, че жалбоподателят е вписан в Имотния регистър като собственик на въпросните имоти и че е сключил договорите за продажба, сам по себе си не доказва, че жалбоподателят е взел самостоятелни решения относно спорните доставки;

(5) също следва да се вземе предвид, че след като горепосочените обстоятелства, свързани с участието на бизнес партньора, не са опровергани, не може автоматично да се приеме, че жалбоподателят самостоятелно е взел решение за прехвърлянето на купувачите на право на разпореждане с активите, т.е. за доставката на стоките (член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС).

- 19 На този етап от производството въз основа на предположението, че спорните доставки следва да се разглеждат като икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС, може основателно да се приеме, че установените в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС критерии за данъчнозадължено лице, обективно могат да бъдат изпълнени от жалбоподателя и бизнес партньора, които са действали заедно по договор за съвместна дейност, но не и само от жалбоподателя. Следователно трябва да се приеме, че за целите на член 193 от Директивата за ДДС жалбоподателят вероятно не следва да се счита за единствено отговорен за изпълнението на задълженията за ДДС, произтичащи от спорните доставки.
- 20 От друга страна, както е видно от материалите по делото, само жалбоподателят е участвал в отношенията с трети лица, включително относно спорните доставки: на негово име е бил закупен парцелът, било е издадено разрешение за строеж и е бил сключен договор за строителство; той е сключил договорите за продажба на посочените сгради и прилежащите им части от парцела от свое име и тези договори не препращат към договора за съвместна дейност, така че е нормално да се приеме, че купувачите, участващи в спорните доставки, не са знаели за бизнес партньора. С други думи, действията, свързани с изграждането и продажбата на сградите, в действителност са извършени единствено от жалбоподателя, докато бизнес партньорът по същество единствено е съфинансирал закупуването на парцела.

- 21 Следва да се отбележи, че Съдът на Европейския съюз постановява, че за еднаквото прилагане на Директивата за ДДС е особено важно понятието „данъчнозадължени лица“, определено в дял III от Директивата, да получи самостоятелно и еднакво тълкуване (вж. решение от 17 септември 2014 г., Skandia Sverige, C-7/13, т. 23).
- 22 Следователно е от значение първият преюдициален въпрос да бъде отнесен до Съда на Европейския съюз.

*Разпределение на данъчните задължения между участниците в съвместната дейност*

- 23 Ако Съдът на Европейския съюз намери, че за целите на член 9, параграф 1 и член 193 от Директивата за ДДС не само жалбоподателят, а и двамата участници в съвместната дейност трябва да се разглеждат като данъчнозадължени лица, възниква въпросът как трябва да се разпределят данъчните задължения.
- 24 Действително, както вече беше посочено, съгласно общото правило, предвидено в националното законодателство, в Република Литва данъчнозадължени лица са само физическите и юридическите лица, както и предприятията за колективно инвестиране. Приложимите към разглежданите правоотношения национални разпоредби не предвиждат физическите лица, действащи по силата на договор за съвместна дейност, да се разглеждат като едно данъчнозадължено лице по смисъла на разпоредбите на Закона за ДДС; освен това те не предвиждат, че когато стоките се доставят, без да се издава фактура за целите на ДДС, както е в разглеждания случай, отговорно за изпълнението на всички задължения, свързани със съвместната (облагаема) икономическа дейност, е носи само от едно от физическите лица.
- 25 Въпреки това, дори ако в разглеждания случай съвместната дейност/гражданското дружество, която/което не е правосубектно съгласно националното законодателство не отговаря на критериите за данъчнозадължено лице, предвидени в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, посочените национални правила не следва да премахват задължението на участниците в тази съвместна дейност за заплащане на съответния ДДС.
- 26 Следва да се приеме, че когато не съществуват приложими (специални) законови разпоредби, в случай на икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС и извършвана от физически лица под формата на съвместна дейност, ДДС върху доставката на стоки, която попада в обхвата на дейността и се извършва без издаване на фактура за целите на ДДС, трябва да се начислява и плаща съразмерно от всеки участник в тази дейност.
- 27 Що се отнася до съразмерността, следва да се отбележи, че ДДС се начислява върху данъчната основа, която съгласно общото правило е цялата дължима от купувача престация, която е получена или е трябвало да бъде получена от доставчика на стоки или услуги. Тъй като данъчната основа се

състои от действително получената насрещна престация и данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 6 декември 2018 г., *Tratave*, C-672/17, т. 29), в настоящия случай следва да се приеме, че участниците в съвместната дейност отговарят за изпълнението на задълженията за ДДС до размера на техните дялове от получената престация, които се изчисляват на база на данъчната основа.

- 28 Следователно е от значение първата част от втория преюдициален въпрос да бъде отнесена към Съда на Европейския съюз.

*Прилагане на член 287 от Директивата за ДДС*

- 29 В разглеждания случай е относим и въпросът за прилагането на член 71, параграф 2 от Закона за ДДС, т. е. дали при обстоятелства като тези в настоящия случай превишаването на прага на предвидения в тази разпоредба годишен (12-месечен) оборот, което съгласно националното законодателство води до задължението за регистрация за целите на ДДС и за начисляване и плащане на ДДС се прилага (1) общо към участниците в съвместната дейност (изчислен въз основа на общите доходи от съвместната дейност) или (2) поотделно към всеки участник в съвместната дейност (изчислен на базата на доходите, получени лично от всеки участник в съвместната дейност).
- 30 Член 287, параграф 11 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот, в случая на Литва, не е по-висок от 29 000 EUR. Следва да се отбележи, че с Решение за изпълнение 2011/335/ЕС на Съвета от 30 май 2011 г. този размер е временно увеличен до 45 000 EUR.
- 31 В това отношение следва да се отбележи също така, че видно от съображение 5 от Директивата за ДДС, системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин. Това предполага, че при обстоятелства като тези в настоящия случай съвместната дейност/гражданското дружество (участниците в съвместната дейност, взети заедно) представлява данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, като специфичните задължения на всеки от участниците следва да се определят, като се вземе предвид прагът на годишния оборот, предвиден в член 287 от Директивата за ДДС, във връзка с обхвата на цялата съвместна дейност (на оборота, посочен в член 288 от Директивата за ДДС), независимо от това как е разпределен доходът от тази дейност между участниците.
- 32 От друга страна, съгласно разпоредбите на националното законодателство съвместни дейности/граждански дружества, които не са правосубектни, не

се считат за данъчнозадължени лица. Освен това, както е видно от административната практика, когато облагаема доставка се извършва от съпрузи, доставящи имущество, което е в режим на съпругеска имуществена общност, те се считат за отделни данъчнозадължени лица и техният оборот за целите на националните разпоредби, които са съобразени с и/или транспониращи член 287 от Директивата за ДДС, се изчислява поотделно: съпругът е освободен от задължението за плащане на ДДС, когато делът от доставката, която се дължи на него или нея, не надвишава посочения по-горе праг на оборота, дори ако съвместната доставка, извършена от съпрузите, е надвишила този праг.

- 33 Следователно и втората част на втория преюдициален въпрос трябва да бъде отнесена към Съда на Европейски съюз.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ