

Дело С-697/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

21 декември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд,
Полша)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

22 юли 2020 г.

Жалбоподател:

W.G.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Директор на данъчна камара, Л.)

Предмет на главното производство

Исключване на възможността да бъдат разглеждани като отделни данъчнозадължени лица по ДДС съпрузи, упражняващи селскостопанска дейност в рамките на земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпругеската им имуществена общност; качеството на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, и на земеделски производител, подлежащ на данъчно облагане по общия ред.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуването на правото на Съюза, член 267ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли разпоредбите на 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, изм.), и по-специално член 9, член 295 и член 296, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика като основаващата се на член 15, параграфи 4 и 5 от ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите] (Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, изм.), която изключва възможността да се разглеждат като отделни данъчнозадължени лица по ДДС съпрузи, упражняващи селскостопанска дейност в рамките на земеделско стопанство, използвайки имущество, част от съпрузеската им имуществена общност?

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

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

Посочени разпоредби от правото на Съюза

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“: членове 9, 295 и 296.

Посочени разпоредби от националното право

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите] (Dz. U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, изм.; наричан по-нататък „ЗДДС“):

Член 2

„За целите на следващите разпоредби се прилагат следните дефиниции:

[...]

15) „селскостопанска дейност“ е производството на животинска и растителна продукция, включително [...] промишлена или фермерска животинска продукция [...], отглеждане и развъждане на птици във ферми за угояване, като носачки, за птицевъдство [...], както и предоставянето на земеделски услуги;

16) „земеделско стопанство“ е земеделско предприятие по смисъла на разпоредбите относно земеделския данък;

[...]

21) земеделски услуги означава:

а) услугите, свързани със селското стопанство, както и с развъждането и отглеждането на животни [...].

Член 15

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

[...]

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

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

Член 43

1. Освобождава се от облагане:

[...]

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

Член 96

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

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

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 През 2011 г. жалбоподателката експлоатира специализирани подразделения за селскостопанска продукция за отглеждане на пилета за угояване, като използва 2 от 6-те птичарника, закупени съвместно със съпруга ѝ, който в останалите 4 птичарника експлоатира специализирани подразделения за селскостопанска продукция със същия предмет. На 31 декември 2010 г. жалбоподателката подава декларация за регистрация по данъка върху стоките и услугите (наричан по-нататък „ДДС“), като се отказва от освобождаването от данъка, считано от 1 януари 2011 г., и избира месечен отчетен период, докато съпругът ѝ продължава да се ползва от освобождаване като земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.
- 2 Жалбоподателката подава корекции в справка декларация тип VAT-7 за месеците от януари до декември 2011 г., които са приети от първоинстанционния данъчен орган, тъй като отчитат приходите и разходите, свързани с цялото земеделско стопанство.
- 3 На 29 август 2016 г. жалбоподателката подава допълнителни корекции в справките-декларации за месеците от януари до декември 2011 г., както и искане за установяване на надвнесен ДДС за отчетните периоди февруари, април, юни, август, октомври и ноември 2011 г.
- 4 С решение от 26 октомври 2016 г. първоинстанционният данъчен орган приема, че корекциите в справките-декларации по ДДС, подадени по-рано от страната за месеците януари — декември 2011 г., са правилни, но отхвърля твърденията на жалбоподателката за надвнесен ДДС за посочените месеци от 2011 г.
- 5 След разглеждането на жалбата, органът по обжалване приема, че задълженията за отчетни периоди януари — ноември 2011 г. са погасени по давност, но в останалата част приема, че правото на органа да провери наличието на надвнесен данък не е погасено по давност. Поради това с решение от 28 февруари 2017 г. органът по обжалване отменя решението на първоинстанционния данъчен орган от 26 октомври 2016 г. относно определянето на размера на превишението на начисления по получени доставки над дължимия данък, подлежащо на приспадане в следващите отчетни периоди (януари, март, май, юли, септември и декември 2011 г.), и размера на задължението по ДДС (февруари, април, юни, август, октомври и ноември 2011 г.), като прекратява производството в тази част, а в останалата — относно отхвърлянето на твърдението за надвнесен данък през посочените месеци от 2011 г. — оставя в сила решението на първоинстанционния данъчен орган.
- 6 Според органа по обжалване е безспорно, че в имот, представляващ съпругеска имуществена общност по закон, се намират 6 сгради

(птичарници), в които двамата съпрузи експлоатират специализирани подразделения за селскостопанска продукция за отглеждане на пилета за угояване (в 2 от сградите тази дейност се упражнявала от жалбоподателката отделно, а в останалите 4 от съпруга ѝ).

- 7 Органът по обжалване посочва, че жалбоподателката е подала декларация за регистрация, регистрирана е като активно данъчнозадължено лице за целите на селскостопанската си дейност и се облага по общия ред. Следователно именно тя има качеството на данъчнозадължено лице по ДДС за упражняването на селскостопанска дейност в земеделско стопанство, което е съпругеска имуществена общност. Поради това органът по обжалване приема, че подадената от жалбоподателката декларацията за регистрация по член 96, параграф 1 ЗДДС поражда последици и за съпруга ѝ, който по този начин губи качеството си на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка.
- 8 Подадената жалба е отхвърлена от първоинстанционния съд, който приема, че когато едно земеделско стопанство се притежава съвместно от няколко лица, активно данъчнозадължено лице по ДДС може да бъде само едно от тях. Същото важи и когато в рамките на съвместното земеделско стопанство съпрузите, които формират съпругеска имуществена общност по закон, осъществяват изключително селскостопанска дейност от едно и също естество, както по разглежданото дело, тъй като шестте птичарника са част от съпругеската им имуществена общност. Съдът приема, че тъй като жалбоподателката е подала декларация за регистрация от 1 януари 2011 г., тя се явява активно данъчнозадължено лице по ДДС във връзка с осъществяваната селскостопанска дейност и се облага по общия ред.
- 9 Жалбоподателката не приема това становище и подава касационна жалба.

Кратко изложение на мотивите за запитването

- 10 Основният въпрос е дали във връзка с ДДС в положение, при което в земеделско стопанство, представляващо съпругеска имуществена общност по закон, всеки от съпрузите декларира, че извършва самостоятелна дейност по експлоатация на специализирани подразделения за селскостопанска продукция (за отглеждане на пилета за угояване), подаването на декларация за регистрация по ДДС само от единия съпруг като активно данъчнозадължено лице поражда последици за другия съпруг, който е декларирал, че е данъчнозадължено лице, обхванато от режима на единна данъчна ставка.
- 11 Според жалбоподателката регистрацията се отнася само до нея и тя не може да бъде считана за регистрация на данъчнозадължено лице по член 15, параграф 4 ЗДДС. Следователно съпругът ѝ не можел да загуби качеството на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, и при осъществяваната от него независима търговска дейност в рамките на

земеделското стопанство се ползва от освобождаване от данък по член 43, параграф 1, точка 3 ЗДДС.

- 12 Съгласно член 15, параграфи 1 и 2 ЗДДС и член 9 от Директива 2006/112, за да се счита определен субект за данъчнозадължено лице по ДДС, е необходимо да се установи, че този субект извършва независима икономическа дейност. Съдържанието на тези разпоредби, анализирани напълно отделно от член 15, параграфи 4 и 5 ЗДДС, не е пречка за функционирането на две отделни данъчнозадължени лица в рамките на едно земеделско стопанство, доколкото макар дейността да била в рамките на стопанството, същата се извършвала независимо.
- 13 В националната съдебна практика обаче присъства становището, че при физическите лица в хипотезата на член 15, параграфи 4 и 5 ЗДДС декларация за регистрация може да подаде само едно от лицата, които ще получават фактури при покупката на стоки и услуги и които ще издават фактури при продажбата на земеделски продукти или предоставянето на услуги. Счита се, че тази правна уредба установява специално правило относно формалното качество на данъчнозадължено лице при семейните и по-конкретно при земеделските стопанства, включващи редица лица. За да се опростят редът и условията за данъчно облагане на тази група лица, законодателят установява положението, че данъчнозадължено е само онова физическо лице, което е подало изискваната декларация за регистрация.
- 14 Следователно правната уредба по член 15, параграфи 4 и 5 ЗДДС на практика води до специално третиране на земеделските стопанства, а именно като имуществен комплекс, който може да бъде съотнесен само към едно данъчнозадължено лице по ДДС.
- 15 Вторият въпрос е свързан с националната практика на запитващата юрисдикция, съгласно която в рамките на едно земеделско стопанство не могат да се съвместяват две качества, а именно едновременно на данъчнозадължено лице по ДДС, освободено като земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка (което не е длъжен да подава справки-декларации, да води отчетност по ДДС или да издава фактури), и на активно данъчнозадължено лице по ДДС — за останалата част от селскостопанската дейност, а именно доставката на земеделски услуги. Отказът от освобождаването, предоставено по силата на член 43, параграф 1, точка 3 ЗДДС, може да се отнася само до цялото освобождаване, тъй като или цялата селскостопанска дейност на земеделския производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, е освободена от данък, или тя изобщо не е освободена. Земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, може да бъде активно данъчнозадължено лице за целите на ДДС за остатъка от своята дейност, ако тази останала част от дейността се различава от доставката на земеделски продукти от собствена селскостопанска дейност и от доставката на земеделски услуги.

- 16 Третият въпрос обаче е свързан с факта, че в хода на производството жалбоподателката се позовава на критериите за независимост и самостоятелност. Изтъква по-специално, че тя и съпругът ѝ разполагат с отделни банкови сметки за осъществяването от тях развъдни дейности. Те управлявали разделно средствата, предназначени за развъдната им дейност. Съпрузите се облагат поотделно с данък върху доходите по правилата относно специализираните подразделения за селскостопанска продукция. При тези условия е очевидно, че всяка от фермите е финансово, икономически и организационно независима.
- 17 Според запитващата юрисдикция се поставя въпросът дали в случая на съпрузи, осъществяващи отделна селскостопанска дейност в рамките на общо земеделско стопанство, отказът на единия съпруг от режима на единна данъчна ставка поражда действие по отношение на другия съпруг.
- 18 Запитващата юрисдикция счита, че в Директива 2006/112 няма разпоредба, която да позволява изрично да се въведе правна уредба като член 15, параграфи 4 и 5 от националния ЗДДС, която води до специфично третиране на земеделските стопанства.
- 19 Член 9 от Директива 2006/112 не дава самостоятелно основание на държавите членки да приемат разпоредби, които да изключват предоставянето на статут на данъчнозадължено лице по ДДС на различните членове на земеделски стопанства във връзка с осъществяваната селскостопанска дейност.
- 20 Според запитващата юрисдикция член 15, параграфи 4 и 5 ЗДДС не може да се счита за елемент от транспонирането на член 11 от Директива 2006/112. Тази разпоредба предвижда възможността държава членка да разглежда като едно данъчнозадължено лице лица, които макар и формално независими, са тясно обвързани от финансови, икономически и организационни връзки. Условие за въвеждането на такава правна уредба обаче е предварителното консултиране с Комитета по ДДС. Полша обаче никога не е провеждала такива консултации.
- 21 Видно е, че съдържащите се в Директива 2006/112 правила не позволяват предварително да се неутрализира самостоятелният характер на икономическата дейност на дадено лице само поради факта, че тя има характера на селскостопанска дейност. Несъмнено, ако се установи, че член на земеделско стопанство не упражнява независима икономическа дейност, а е само „сътрудник“ на лицето, осъществяващо такава дейност, невярно декларираните от него продажби трябва да се възложат на „истинското“ данъчнозадължено лице. Този въпрос обаче е с доказателствен характер и не трябва да бъде предмет на материалноправна уредба, а освен това трябва да се преценява с оглед на обстоятелствата по конкретния случай.

- 22 От друга страна обаче положението, че в случая на семейните, и по-конкретно на земеделските стопанства, включващи редица лица, данъчнозадължено е само физическото лице, което е направило изискваната декларация за регистрация, има своята практическа обосновка. Произтичащите от това последици, свързани с тяхното облагане, имат за цел отстраняването на по-рани нередности и възстановяване на положението, което би съществувало при липса на злоупотреба.
- 23 Злоупотребите могат да бъдат свързани например с поделянето на земеделското стопанство между няколко субекта с намерението да се ползва специален режим на данъчно облагане, какъвто е режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители от единия от съпрузите успоредно с право на приспадане на данъка, платен по получени доставки, от другия съпруг.
- 24 Очевидно такива злоупотреби са в противоречие именно с разпоредбите на Закона за ДДС. По силата на този закон данъчнозадълженият по ДДС земеделски производител е субект, който извършва специфична икономическа дейност, т.е. селскостопанска дейност в рамките на земеделско стопанство, и в рамките на тази дейност е производител и доставчик на услуги към трети лица. В този смисъл намерението му е да осъществява такава икономическа дейност, тъй като желае да произвежда и продава земеделски продукти или да предоставя земеделски услуги на други оператори. П това дейността на земеделския производител се различава от посочената в текста на член 15, параграф 2 ЗДДС дейност на производителите, търговците или лицата, предоставящи услуги, както и от експлоатацията на материални или нематериални активи с цел получаване на редовен приход от тях.
- 25 Данъчнозадължено лице, което извършва селскостопанска дейност (член 2, точка 15 ЗДДС) или доставя земеделски услуги (член 2, точка 21 ЗДДС), не може да съвместява две качества — едновременно на данъчнозадължено лице по ДДС, освободено като земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, за продажбата на земеделски продукти от собствената му дейност, и на активно данъчнозадължено лице по ДДС. Земеделският производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, има право на възстановяване на данъка върху придобиването на някои средства за земеделско производство, подлежащи на облагане с този данък, при условията, предвидени в член 115 и сл. ЗДДС. Тази уредба предполага, че земеделският производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, освободен от данък на основание член 43, параграф 1, точка 3 ЗДДС, няма право да приспада от сумата на дължимия сумата на платения по получени доставки данък по общия ред съгласно член 86, параграф 1 ЗДДС. Това правило е закрепено в член 302 от Директива 2006/112. Следва да се добави, че в случай на отказ от данъчно освобождаване и преминаване към общия режим земеделският производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, може да „възстанови“ платения данък при придобиването на

средства за земеделско производство чрез подаването на корекции на основание член 91, параграфи 7 и 7а във връзка с параграф 2 ЗДДС.

- 26 Посочената забрана за съвместяване в рамките на земеделското стопанство на качеството на земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, и на субект, подлежащ на облагане по общия ред, има ограничен обхват. Освобождават се и следователно подлежат на облагане с единна ставка доставките на земеделски продукти, получени от собствена селскостопанска дейност, извършена от земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, и на земеделски услуги, извършени от земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, докато останалите доставки на услуги се облагат с ДДС по общия ред. Фактът, че дадено лице е земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, сам по себе си не позволява спрямо него да се прилага само режимът на облагане на земеделските производители с единна ставка, независимо от вида на упражняваната от него дейност. Всъщност този режим се отнася само до сделките, състоящи се в „извършване на доставки на земеделски продукти от собствената селскостопанска дейност или на земеделски услуги“. В това отношение става въпрос за услуги, които земеделският производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, може да осъществява с работната ръка и оборудването, които поначало използва за целите на своето земеделско стопанство.
- 27 Горепосоченият режим на данъчно облагане е съгласуван и предотвратява не само злоупотребата с данъчния закон, но способства и за постигането на целта, преследвана в въвеждането на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, предвиден в Директива 2006/112, а именно да се опростят административните процедури за съответните земеделски производители, която трябва да бъде съвместена с целта за компенсиране на тежестта на начисления по получени доставки данък, понасяна от такива земеделски производители при закупуването на стоки, използвани за нуждите на осъществяваната от тях дейност (вж. в този смисъл решения на Съда от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 50, както и от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 38).
- 28 В практиката на Съда се подчертава многократно, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители е изключение от общия режим по Директива 2006/112, поради което трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигане на целта му (решения от 15 юли 2004 г., Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, т. 27, от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 49, както и от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 37).
- 29 Според запитващата юрисдикция изглежда възможно да се приеме, че въвеждането на национална практика, която не позволява всеки от съпрузите, осъществяващи селскостопанска дейност в рамките на земеделско стопанство, използвайки имущество, представляващо

съпругеска имуществена общност, да се счита за отделно данъчнозадължено лице по ДДС, цели да предотврати злоупотребите с ДДС. В този контекст спорните национални разпоредби представляват средство за предотвратяване на евентуални злоупотреби с ДДС чрез въвеждането на единен данъчен статут за конкретно земеделско стопанство, независимо от това колко от субектите, данъчнозадължени лица по ДДС, осъществяват селскостопанска дейност в рамките на това предприятие.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ