

**Дело C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>**

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда**

**Дата на постъпване в Съда:**

19 март 2024 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Полша)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

28 декември 2023 г.

**Жалбоподател:**

Е. Т.

**Ответник:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Предмет на главното производство**

Жалба срещу решението на Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (директор на Камарата на данъчната администрация във Вроцлав, наричана по-нататък „DIAS“) от 19 декември 2022 г. във връзка с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

**Предмет и правни основания на преюдициалното запитване**

Тълкуване на правото на Съюза съгласно член 267 ДФЕС, и по-специално член 2, параграф 1 и член 9, параграф 1 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“).

<sup>i</sup> Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

## Преюдициални въпроси

1. Трябва ли разпоредбите на Директива [2006/112] и по-специално на член 2, параграф 1 и член 9, параграф 1 от нея, да се тълкуват в смисъл, че лице, което продава недвижим имот, неизползван преди това за стопанска дейност, като възлага подготовката на продажбата на професионален търговец, който след това, в качеството си на негов представител, извършва поредица от организирани действия с цел да раздели и продаде имота на по-висока цена, извършва независима икономическа дейност?

2. Трябва ли разпоредбите на Директива [2006/112], и по-специално на член 9, параграф 1 от нея, да се тълкуват в смисъл, че всеки от съпрузите, които си сътрудничат, следва да се разглежда отделно като лице, което извършва независима икономическа дейност?

## Релевантни разпоредби от правото на Съюза

Директива за ДДС, член 2, параграф 1, член 9, параграф 1; 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, член 2, параграф 1, член 4, параграф 1, параграф 2 и параграф 3, буква б)

## Релевантни разпоредби от националното право

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху добавената стойност от 11 март 2004 г., Dz. U. 2017 г., позиция 1221; наричан по-нататък „Закон за ДДС“) в редакцията, действаща от 1 януари 2017 г. до 31 юли 2021 г:

Член 15, параграф 1: „Данъчнозадължени лица са юридическите лица, образуванията без юридическа правосубектност и физическите лица, които извършват независимо някоя от икономическите дейности, посочени в параграф 2, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

Член 15, параграф 2: „Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за икономическа дейност. По-специално за икономическа дейност се счита експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход с постоянен характер от нея“.

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Закон от 25 февруари 1964 г. - Кодекс за семейството и настойничеството) (Dz. U., 2017 г., позиция 682, наричан по-нататък „К.р.и о.“) в редакцията, действаща от 1 януари 2017 г. до 31 юли 2021 г:

Член 31, параграф 1: При сключване на брак, по силата на закона между съпрузите възниква имуществена общност (режим на общност), обхващаща имуществото, придобито по време на брака от двамата съпрузи или от единия от тях (общо имущество). Активите, които не са обхванати от законовата имуществена общност, спадат към личната собственост на всеки от съпрузите“.

Член 35: „Докато трае режимът на общност никой от съпрузите не може да иска делба на общото имущество. Той също така не може да се разпорежда или да се задължава да се разпорежда с дела, които в случай на прекратяване на общността, ще му се падне от общото имущество, или с различните вещи, принадлежащи към това имущество“.

### **Кратко представяне на фактите и производството**

- 1 На 21 април 1989 г. Е.Т. (наричана по-нататък „жалбоподателката“), заедно със съпруга си W. Т., придобива поземлените имоти, предмет на главното производство, въз основа на договор за прехвърляне на земеделско стопанство на правоприемник. Жалбоподателката и нейният съпруг продават 19 незастроени парцела, намиращи се в село Л. Нито една от сделките не е била обложена с ДДС.
- 2 На 11 януари 2011 г. жалбоподателката и нейният съпруг (възложители) сключват договор за поръчка с дружеството В.А.З. (изпълнител) за сътрудничество при разделянето и продажбата на земя, намираща се в Ё., община З., предназначена за строителство за жилищни нужди и за нуждите на услугите. Договорът обхваща определени поземлени имоти. Продажбата е следвало да се извърши до края на 2017 г. При изпълнението на договора на изпълнителя е дадено пълномощно да предприеме всички необходими действия. За да осъществи намерението си, възложителят възлага на дружеството изпълнител редица дейности, в т.ч:
  - изпълнението на проект за разделяне на горепосочения поземлен имот на по-малки парцели и извършването на необходимите действия за вписване в кадастъра и в поземления регистър;
  - изграждането на комунални услуги до имота, почистването на земята, изсичането на дървета и храсти;
  - получаване на съответните разрешения и решения на органите и институциите за извършване на посочените по-горе дейности;
  - провеждане на подходяща реклама сред потенциалните купувачи на парцели;

- изготвяне на необходимите документи за недвижимите имоти, за да може възложителят да сключи нотариални договори с лица, заинтересовани да придобият въпросните парцели.
- 3 От договора също така следва, че разходите, свързани с изпълнението на заданието, ще бъдат поети от изпълнителя. Освен това е трябвало да бъде дадено нотариално заверено пълномощно на изпълнителя да се явява пред институции и административни органи във връзка с предмета на договора. Възнаграждението на изпълнителя е било договорено като сума, представляваща превишението на продажните цени, договорени в договора — изцяло или в определени пропорции в съответствие с правилата, установени за всеки парцел — и е трябвало да бъде изплатено въз основа на издадена от изпълнителя фактура по ДДС за брутната сума.
  - 4 С анекс № 1 към въпросния договор, сключен на 25 май 2015 г., срокът за продажбата на парцелите е удължен до края на 2021 г.
  - 5 Според данъчната администрация извършената от жалбоподателката продажба на недвижими имоти представлява икономическа дейност, а не управление на лични активи, и следователно подлежи на облагане с ДДС. С оглед на това първоинстанционният орган определя на жалбоподателката задължение за ДДС за продажбата на поземлени имоти в размер на дела на жалбоподателката за определени месеци между декември 2017 г. и юли 2021 г. Аналогично решение е взето и по отношение на съпруга на жалбоподателката. С решение от 19 декември 2022 г. DIAS, в качеството си на второинстанционен данъчен орган, потвърждава решението на първоинстанционния орган.

#### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 6 В жалбата си до запитващата юрисдикция жалбоподателката се позовава на неправилно тълкуване и нарушение по-специално на член 15, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС, член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива и член 9, параграф 1 от Директива 2006/112. Жалбоподателката твърди, че от всички обстоятелства по спора не следва, че тя е извършвала икономическа дейност, която подлежи на облагане с ДДС. В настоящия случай е налице продажба на частна собственост. Това имущество е придобито за собствени нужди на лицето, а не за целите на търговска дейност, поради което продажбата му не може да се счита за търговска дейност, която води до признаване на това лице за платец на ДДС. Според жалбоподателката тя не можела да се счита за данъчнозадължено лице, тъй като действията ѝ били свързани само с упражняване на правото на собственост и нямала намерение да извършва икономическа дейност или да използва имуществото си за такава дейност, а получените средства били предназначени за задоволяване на личните ѝ нужди. Освен това тя е придобила собствеността върху въпросните имоти не с цел препродажба, а в резултат на придобиването на земеделско стопанство.

7 В отговор на жалбата DIAS иска жалбата да бъде отхвърлена, като поддържа изцяло становището си. Според данъчните органи продажбите са извършени поне от 2017 г. до 2021 г., което доказва цикличния и повтарящ се характер на дейностите, а жалбоподателката е предприела редица действия за максимизиране на печалбата от продажбата на имотите. В периода между придобиването на парцелите (чрез дарение) и тяхната продажба е изменено предназначението на парцелите от земеделски в строителни (промени в местния устройствен план), както е поискал изпълнителят от името на жалбоподателката и нейния съпруг. Закупен е и допълнителен парцел, за да се създадат вътрешни пътища и пътища за достъп до разделените парцели. Данъчните органи считат, по-специално, че обстоятелствата за наличие на професионален, непрекъснат, планиран и организиран характер на продажбата на съответните недвижими имоти, типичен за икономическа дейност, са следните:

- сключването на договор за поръчка със строителен предприемач, съгласно който предприемачът се задължава да извърши редица дейности, целящи да направят въпросните парцели привлекателни и да ги подготвят за продажба, за което той трябва да получи определено в договора възнаграждение,
- изплащане на възнаграждение на изпълнителя за изпълнението на дейностите, възложени по този договор, въз основа на издадените от него на W. T. фактури за ДДС,
- предоставяне на пълномощия за извършване на горепосочените дейности и представителство пред институциите и органите за действия, свързани с въпросните парцели.

#### **Кратко изложение на мотивите за запитването**

- 8 Директива 2006/112 очертава много широко приложно поле за ДДС, като в член 2 относно облагаемите сделки тя включва освен вноса на стоки и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (вж. решение от 10 юни 2010 г., C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 9 В главното производство съответните доставки са извършени от името и за сметка на жалбоподателката.
- 10 На второ място, що се отнася до понятието за икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, съгласно постоянната съдебна практика това понятие е обективно, в смисъл че се разглежда самата дейност независимо от нейните цели и резултати (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2006 г. C-223/03, University of Huddersfield, EU:C:2006:124, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика).

- 11 В частност за „икономическа дейност“ се счита експлоатацията на материална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа.
- 12 Жалбоподателката твърди, че продава личния си имот. Поради това запитващата юрисдикция се съмнява дали прибягването до помощта на лице с подходяща квалификация да подготви имота за продажба по такъв начин, че да получи максимална цена, може да се счита за равнозначно на организиране на предприятие и дали е от значение фактът, че изпълнителят действа в рамките на своето предприятие и възнаграждението му всъщност представлява превишението на получената от него цена над очакваната от продавача.
- 13 Съгласно практиката на Съда, ако данъчнозадължено лице продаде имот, част от който е решило да запази за лично ползване, то не действа като данъчнозадължено лице по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива по отношение на продажбата на тази част (вж. решение Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 Директива 2006/112 предвижда, че за данъчнозадължено лице може да се счита и лице, което инцидентно извършва сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, по-специално сделка за доставка на земя за строеж (член 12, параграф 1, буква б).
- 15 Полското право не предвижда специална уредба на облагането на доставката на земя за строеж. Съгласно член 43, параграф 1, точка 9 от Закона за ДДС от данък се освобождава само доставката на земя за строеж и предназначена за застрояване. Като общо правило това означава, че съгласно полското законодателство всяка доставка на земя за застрояване е облагаема. Тя обаче трябва да се извършва от платец на ДДС, т.е. в рамките на търговска дейност.
- 16 Възникват обаче съмнения дали член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 допуска облагането на доставката на земя, предназначена за застрояване, която преди това не е била използвана за стопанска дейност.
- 17 От практиката на Съда следва, че самото намерение за извършване на икономическа дейност, подкрепено от обективни доказателства, определя необходимостта лицето да бъде третирано като данъчнозадължено лице по ДДС, дори ако данъчният орган знае, че планираната икономическа дейност, която е трябвало да доведе до облагаеми сделки, няма да бъде осъществена (решение от 8 юни 2000 г. Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). Липсата на такова намерение, от друга страна, изключва възможността съответното лице да се счита за данъчнозадължено лице по ДДС.
- 18 Същевременно фактът, че жалбоподателката в главното производство е придобила въпросните материални вещи за собствено ползване, не е пречка те да бъдат използвани впоследствие за целите на извършването на



„икономическа дейност“. Въпросът дали в даден случай лицето е придобило вещта за нуждите на икономическата си дейност или за лични нужди, е релевантен, когато това лице иска да упражни правото на приспадане на платения при придобиването на тази вещ данък (решение от 19 юли 2012 г., C-262/11, EU:C:2012:497, т. 39).

- 19 Тъй като жалбоподателката не е придобила земята с цел да се занимава със земеделие, не може да се счита, че тя е имала намерение за търговска дейност. Земята, придобита като земеделска земя без ДДС, не е била използвана от жалбоподателката по никакъв начин. Остава обаче открит въпросът дали намерението, което е разкрила, когато многократно е продавала парцелите „от нейната собственост“, след като е променила предназначението им за строителни цели и ги е изключила от земеделското производство, позволява тези дейности да бъдат квалифицирани като икономическа (търговска) дейност. От значение ли е в случая, че промяната на предназначението на земята е извършена по инициатива на жалбоподателката, представлявана от професионален изпълнител?
- 20 Ако се приеме, че подобна продажба е търговска, възниква въпросът за броя на сделките, които определят този характер, тъй като конкретен поземлен имот може — в зависимост от цената и търсенето — да бъде продаден изцяло с една сделка или да бъде продаден с няколко или десетки такива сделки в зависимост от броя на парцелите, на които е разделен този имот.
- 21 Въпросът за квалифицирането на продажбата на недвижими имоти като икономическа дейност е предмет на редица решения на националните съдилища. В решението си от 31 януари 2013 г. Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, NSA) изразява становище, че активите, които първоначално са придобити за лични цели и се използват за такива цели, също могат да бъдат предмет на професионална търговия. Важно е към момента на продажбата на земята данъчнозадълженото лице действително да е предприело активни и планирани действия във връзка с продажбата на недвижимия имот, включващи средства, подобни на тези, използвани от търговците (вж. решение на NSA от 15 януари 2019 г.). Аналогично е и становището на NSA, който приема, че намерението, първоначално съпътстващо придобиването на имота, не изключва последващото му различно третиране. Аналогично, без значение е дали към момента на придобиване на имота намерението на собственика е било да го продаде с печалба, а това, че данъчнозадълженото лице е извършвало дейности с постоянен и организиран характер, насочени към получаване на печалба от продажбата на имота.
- 22 Трябва също така да се припомни, че от практиката на Съда по член 9 от Директива 2006/112 следва, че за да се определи дали дадено лице извършва независима икономическа дейност, трябва да се провери дали при извършването ѝ то се намира в отношения на субординация (решение от 13 юни 2019 г., Ю, C-420/18, EU:C:2019:490, т. 38 и цитираната съдебна

практика). За да се прецени дали е налице тези отношения на субординация, следва да се провери 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. За да се установи независимост на въпросните дейности, Съдът взема предвид отсъствието на всякаква йерархична зависимост, както и обстоятелството, че съответното лице действа за своя сметка и на своя отговорност, че организира свободно начините за изпълнение на работата си и че самото то получава възнагражденията, които съставляват доходите му. Според Съда икономическият риск винаги се отнася до икономическия риск, поет пряко от лицето, чиято икономическа дейност трябва да се прецени по същество (решение от 21 декември 2023 г., C-288/22, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, EU:C:2023:1024). В настоящия случай икономическият риск, поет от жалбоподателката, е сведен до минимум чрез договора за поръчка и целият риск от непостигане на цена, по-висока от посочената в договора минимална цена, е поет от изпълнителя.

- 23 Ако на първия въпрос се отговори положително, възниква въпросът кой е субектът, който извършва тази дейност в положение, при което продажбата се отнася до имущество, което е съвместна собственост.
- 24 Към настоящия момент националните данъчни органи са възприели практиката да разглеждат всеки от съпрузите поотделно като данъкоплатец, като му приписват половината от стойността на продажбите. Тази практика е възприета от националните съдилища. В настоящия случай обаче съдът стига до извода, че тази практика нарушава горепосочените разпоредби на полския Кодекс за семейството и настояничеството. Всъщност от тези разпоредби безспорно следва, че по време на брака съпругеската имуществена собственост може да бъде прекратена само по тяхно съгласие. Тъй като тази общност не може да бъде принудително прекратена от съда, тя още по-малко може да бъде поставяна под въпрос от данъчните органи. С оглед на това трябва да се признае, че по отношение на съпругеската имуществена общност съпрузите винаги действат съвместно.
- 25 Тъй като в член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 се посочва, че данъчнозадълженото лице е „лице“, възниква въпросът дали при физическите лица всяко от лицата, участващи в сделката, винаги се облага отделно. Или, с оглед на националната уредба относно имуществените режими между съпрузи, терминът „лице“ може да се разбира и като „група съвместно действащи физически лица“.
- 26 От практиката на Съда следва, че „член 9, параграф 1 и член 193 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че физическо лице — което е сключило с друго физическо лице договор за съвместна дейност, представляващ неперсонифицирано гражданско дружество, характеризиращо се с факта, че първото лице е оправомощено да действа от името на всички съдружници, но участва само и от свое име в отношенията с



трети лица, когато извършва действията, съставляващи осъществяването от това гражданско дружество икономическа дейност — трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 и за единствен длъжник за платимия съгласно член 193 от тази директива ДДС, доколкото действа за своя сметка или за сметка на друго като комисионер по смисъла на член 14, параграф 2, буква в) и на член 28 от тази директива“ (решение от 16 септември 2020 г, C-312/19, *Valstybinė mokesčių inspekcija* EU:C:2020:711). Напротив, би трябвало да се приеме, че ако две лица осъществяват съвместна дейност и действат съвместно спрямо своите контрагенти, и двете са задължени да платят ДДС. Тъй като не е възможно да се разделят дяловете им в предмета на продажбата, делът им в задължението за ДДС също следва да бъде съвместен.

- 27 Горезложените съмнения обосновават отправянето на преюдициално запитване до Съда на ЕС.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ