

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

13 юни 2013 година (*1)

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 9, параграф 1 — Понятие за данъчнозадължено лице — Физическо лице — Облагаема доставка на услуги — Инцидентно извършена услуга — Без връзка с регистрирана и облагаема с ДДС дейност, извършвана по занятие — Частен съдебен изпълнител“

По дело С-62/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — град Варна (България) с акт от 1 февруари 2012 г., постъпил в Съда на 7 февруари 2012 г., в рамките на производство по дело

Г. К.

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-жа М. Berger, г-н А. Borg Barthet (докладчик), г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel, съдии,

генерален адвокат: г-н М. Wathelet,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-жа С. Златева,

— за българското правителство, от г-жа Е. Петранова и г-н Цв. Иванов, в качеството на представители,

— за румънското правителство, от г-н R.-H. Radu, в качеството на представител, подпомаган от г-жа R. -I. Munteanu и г-жа I. Bana, в качеството на съветници,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н В. Савов, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 февруари 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

¹Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на понятието за данъчнозадължено лице по отношение на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) съгласно правната уредба в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в [ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3](#) и [ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15](#), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

²Запитването е отправено в рамките на спор между г-н К. и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ — град Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът“) във връзка с ревизионен акт за сделки, свързани с договор за поръчка.

Правна уредба

Право на Съюза

³Съгласно член 2 от Директивата за ДДС:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

⁴Член 9 от Директивата за ДДС гласи следното:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

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“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност.

2. Освен лицата, посочени в параграф 1, всяко лице, което инцидентно доставя ново превозно средство, което се изпраща или превозва до клиента от продавача или клиента, или от името на продавача или клиента до

местоназначение извън територията на държава членка, но на територията на Общността, се счита за данъчнозадължено лице“.

⁵Член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, [втора] алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

- а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;
- б) доставка на земя за строеж“.

⁶Член 14 от същата директива гласи:

„1. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

[...]

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона.

[...]“.

Българското законодателство

⁷Административен съд Варна се позовава на следните разпоредби от българския Закон за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ЗДДС“).

⁸Съгласно член 2 от ЗДДС:

„С [ДДС] се облагат:

1. всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга;

[...]“.

⁹Съгласно член 3 от ЗДДС:

„(1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

(2) Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. [...]“.

¹⁰Член 6, алинея 2, точка 4 от ЗДДС квалифицира като доставка на стоки „фактическото предоставяне на стока на лице, което действа от свое име и за чужда сметка“.

¹¹Съгласно член 8 от ЗДДС услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

¹²Г-н Костов упражнява в България независимо професията на частен съдебен изпълнител. Той е регистриран за целите на ДДС на основание член 9б, алинея 1 от ЗДДС.

¹³На 13 ноември 2008 г. г-н К. сключва договор за поръчка (наричан по-нататък „договорът“) с дружеството „Бон Марин“ АД (наричано по-нататък „Бон Марин“). Съгласно договора г-н К. се задължава в качеството си на довереник на Бон Марин да подаде заявления за участие в три търга за продажбата на три недвижими имота, държавна собственост, частично застроени и управлявани от Министерството на отбраната, с площ от около 40000 кв.м. Той се задължава, в случай че бъде обявен за купувач на имотите, да прехвърли правото на собственост върху посочените имоти на Бон Марин.

¹⁴Доверителят Бон Марин се задължава да осигури необходимите финансови средства за предвидените в договора покупки, да придобие правото на собственост върху имотите, които г-н Костов ще придобие в изпълнение на поръчката, и да му заплати уговореното възнаграждение в размер на 50000 български лева (BGN) (около 25500 EUR).

¹⁵Посоченото възнаграждение е изплатено в деня на подписването на договора, който освен това предвижда, че възнаграждението остава за г-н Костов, в случай че офертите не се увенчаят с успех.

¹⁶През май 2009 г. г-н К. придобива от държавата правото на собственост върху имотите, посочени в договора за поръчка.

¹⁷На 30 юни 2009 г., със съгласието на довереника, Бон Марин прехвърля на „Блейк Сий Кепитал“ ЕООД изцяло правата и задълженията си, произтичащи от договора.

¹⁸Спорът в областта на ДДС възниква от ревизионен акт, издаден от компетентния данъчен орган за град Варна. Според този акт г-н К. е получил възнаграждение от 50000 лв. в замяна на облагаема доставка на услуга по смисъла на член 12 от ЗДДС, извършил я е в качеството на регистрирано за целите на ДДС лице и следователно трябва да начисли този данък върху тази сума.

¹⁹След като ревизионният акт е обжалван по административен ред, той е потвърден от директора.

²⁰Г-н К. обжалва акта на директора по съдебен ред, като твърди, че услугата е извършена инцидентно и без връзка с независимата му икономическа дейност на частен съдебен изпълнител — единствената дейност, за която той е регистриран по ДДС.

²¹При тези обстоятелства Административен съд — град Варна решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли физическо лице, регистрирано за целите на ДДС поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител, да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата [за ДДС] и задължено да начисли ДДС по смисъла на член 193 от Директивата [за ДДС] по отношение на услуга, която е извършило инцидентно и без връзка с упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител?“.

По преюдициалния въпрос

²²С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че регистрирано за целите на ДДС лице поради дейността си като частен съдебен изпълнител трябва да бъде разглеждано като „данъчнозадължено лице“ по отношение на всяка друга инцидентно извършвана стопанска дейност.

Предварителни бележки

²³За да се отговори на този въпрос, следва най-напред да се посочи, че докато разсъжденията на запитващата юрисдикция, на директора, на българското и на румънското правителство са построени на основата на съществуването на договор за поръчка и на доставка на услуги от страна на довереника, Европейската комисия счита, че делото по главното производство е във връзка с комисионен договор по смисъла на член 14, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС и че следователно настоящото дело се отнася до доставка на стоки.

²⁴В това отношение е важно е да се припомни, че Съдът не следва да се произнася по тълкуването и приложимостта на национални разпоредби или да установява релевантните за разрешаването на спора по главното производство факти.

²⁵Всъщност Съдът следва да вземе предвид с оглед на разпределението на правомощията между общностните и националните юрисдикции фактическия и правния контекст, в които се вписва поставеният му въпрос, така както е очертан с акта за преюдициално запитване (вж. Решение от 13 ноември 2003 г. по дело Neri, [C-153/02, Recueil, стр. I-13555](#), точки 34

и 35, и Решение от 29 април 2004 г. по дело Orfanopoulos и Oliveri, [C-482/01](#) и [C-493/01](#), *Recueil*, стр. I-5257, точка 42).

²⁶При тези условия се налага изводът, че запитващата юрисдикция в своя акт за преюдициално запитване квалифицира договора като „договор за поръчка“. Вследствие на това изложените по-долу съображения предполагат наличието на договор за поръчка и следователно на доставка на услуги.

По съществуването на спора

²⁷Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „[д]анъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“. От друга страна, съгласно втора алинея от същата разпоредба „всяка“ дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, по същество се счита за икономическа дейност.

²⁸По-нататък, макар и да е вярно, че един прочит а contrario на член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС може да доведе до извода, че лице, което извършва инцидентно сделка, извършвана обикновено от производители, търговци или лица, предоставящи услуги, по принцип не би трябвало да бъде разглеждано като „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази директива, от тази разпоредба не произтича непременно, че данъчнозадължено лице, извършващо дейност в определена област, което осъществява инцидентно сделка, попадаща в друга област на дейност, не е задължено да начисли ДДС за тази сделка.

²⁹Напротив, следва да се припомни, че видно от съображение 5 от Директивата за ДДС, „[с]истемата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин“. Освен това в съображение 13 от тази директива се подчертава, че „за да се повиши недискриминационният характер на данъка, понятието „данъчнозадължено лице“ трябва да се определи по такъв начин, че държавите членки да могат да го използват така, че да обхване лица, които инцидентно извършват определени сделки“.

³⁰При тези условия член 12, параграф 1 от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че той се отнася само до лицата, които все още не са били задължени да начисляват ДДС за основната си икономическа дейност. В замяна на това, що се отнася до регистрирано за целите на ДДС лице, като г-н Костов, не би било в съответствие с целта за едно просто и възможно най-общо разбиране за ДДС член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че понятието за „икономическа дейност“, съдържащо се в тази разпоредба, не включва дейност, която, макар и извършена само инцидентно, се включва в общото определение на това понятие, съдържащо се в първото изречение от посочената разпоредба, и е

осъществена от данъчнозадължено лице, извършващо и друга икономическа дейност с постоянен характер за целите на Директивата за ДДС.

³¹С оглед на предходното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че физическо лице, което вече е регистрирано за целите на ДДС поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по отношение на всяка друга икономическа дейност, която извършва инцидентно, при условие че тази дейност съставлява дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС.

По съдебните разноски

³²С 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 разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че физическо лице, което вече е регистрирано за целите на данък върху добавената стойност поради упражняваната от него дейност като частен съдебен изпълнител, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по отношение на всяка друга икономическа дейност, която извършва инцидентно, при условие че тази дейност съставлява дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112.

Подписи