РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

25 октомври 2007 година *

По дело C-174/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Corte suprema di cassazione (Италия) с акт от 13 януари 2006 г., постъпил в Съда на 3 април 2006 г., в рамките на производство по дело

Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano

срещу

CO.GE.P. Srl,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н C. W. A. Timmermans, председател на състав, г-н K. Schiemann, г-н J. Makarczyk (докладчик), г-н J.-C. Bonichot и г-жа C. Toader, съдии,

* Език на производството: италиански.

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Италианската република, от г-н S. Fiorentino, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н A. Aresu и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano (наричано по-нататък „Ufficio“) и дружеството с ограничена отговорност CO.GE.P., извършващо дейност по приготвяне и смесване на нефтени производни (наричано по-нататък „CO.GE.P.“) по повод данъчната редовност на фактури във връзка с данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), издадени му от Consorzio Autonomo del Porto di Genova (Независим консорциум на пристанището на Генуа, наричан по-нататък „Консорциума“) по повод на концесията на участъци от крайбрежната ивица, представляваща публична държавна собственост, предназначени за складиране, преработка и опаковане на минерални масла.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно единадесето съображение от нея Шестата директива цели по-специално да бъде съставен общ списък на освободените доставки, така че собствените средства на Общностите да могат да бъдат събирани по еднакъв начин във всички държави-членки.

4 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

5 Член 4, параграфи 1, 2 и 5 от споменатата директива предвижда:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[…]

5. Държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти, не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството им на органи на държавната власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки.

Въпреки това, когато те извършват такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, при които третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията.

Във всеки случай тези субекти се считат за данъчнозадължени лица във връзка с дейностите, изброени в приложение Г, при условие че същите не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни.

Държавите-членки могат да считат дейностите на такива органи, които са освободени от данък съгласно член 13 или 28, за дейности, които същите извършват в качеството си на органи на държавната власт.“ [неофициален превод]

6 Член 13, Б, буква б) от Шеста директива, който е включен в дял X от нея, озаглавен „Освободени доставки“, гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки, при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

б) отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество, с изключение на:

1. настаняването съгласно законовите определения на държавите-членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, включително настаняването във ваканционни лагери или на площадки, благоустроени за ползване като къмпинги;

2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства;

3. отдаването под наем на неподвижно монтирани машини и оборудване;

4. отдаването под наем на сейфове.

Държавите-членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Член 1 от Указ № 633 на президента на Италианската република от 26 октомври 1972 г., с който се въвежда и регламентира данъкът върху добавената стойност, предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облагат доставките на стоки и услуги, извършени на територията на страната в рамките на предприемаческа дейност, упражняване на занаят или професия, както и вносът, независимо от лицето, което ги извършва“.

8 По смисъла на член 10, параграф 8 от посочения указ, изменен с член 35а от Законодателен указ № 69 от 2 март 1989 г., станал след изменения Закон № 154 от 27 април 1989 г., освободени от данъка са наемите, в които не се включва лизингът, както и прехвърлянето, развалянето и продължаването им, когато се отнасят до земеделски земи и стопанства, терени, различни от предназначените за паркиране на автомобили (…), сгради, включително пристройките,

инвентара и въобще движимите вещи, трайно предназначени за обслужване на отдадения или взет под наем недвижим имот, с изключение на тези, които поради естеството си не са годни да бъдат употребявани за други цели без значителни промени, и тези, които са предназначени за гражданска употреба в жилището, отдадени под наем от предприятията, които са ги произвели с оглед продажба.

9 Член 36 от [италианския] Кодекс на мореплаването, одобрен с Кралски указ № 327 (Codice della navigazione approvato con Regio decreto № 327) от 30 март 1942 г. (*Gazzetta ufficiale* № 93 от 18 април 1942 г., специално издание), предвижда, че морската администрация може да предостави на концесия за определен срок правото на държане и ползване, в това число изключително ползване, на имущество — държавна собственост, и на участъци от териториалното море, като се държи сметка за изискванията за обществено ползване.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

10 След като определя концесията на участъци от крайбрежната ивица, представляваща държавна собственост, като сделка, неподлежаща на облагане с ДДС, Консорциумът издава на CO.GE.P. фактури без ДДС. Данъчните органи обаче изпращат на последното данъчни актове за корекция на ДДС за годините 1991—1993.

11 С жалба, подадена на 30 май 1996 г. пред Commissione tributaria di primo grado di Milano (първоинстанционна данъчна юрисдикция на Милано), CO.GE.P. обжалва гореспоменатите данъчни актове за корекция, като оспорва облагането с ДДС на предоставените от Консорциума услуги, по-специално поради липса на условия за прилагане на ДДС.

12 Сезираната юрисдикция уважава жалбата с решение от 19 ноември 1996 г.

13 На 2 февруари 1998 г. Ufficio обжалва това решение с мотив, че осъществените сделки трябва да се обложат с ДДС като услуги, предоставени при извършването на икономическа дейност.

14 С Решение от 20 септември и 20 октомври 1999 г. Commissione tributaria regionale della Lombardia (регионална данъчна юрисдикция) отхвърля жалбата, като приема довода на CO.GE.P., че за разлика от отдаването под наем на недвижим имот в точния смисъл на думата, концесията на имущество — публична държавна собственост не можело да се смята нито за прехвърляне на стоки, нито за предоставяне на услуги по смисъла на законодателството в областта на ДДС и следователно не подлежала на облагане с ДДС.

15 С акт, подаден на 13 март 2000 г., Ufficio обжалва решението по касационен ред пред препращащата юрисдикция.

16 Пред последната Ufficio твърди, че Консорциумът несъмнено е публичноправна стопанска организация.

17 Ufficio също посочва, че макар да предполага дискреционни правомощия от публичноправно естество, концесионният акт все пак изглежда сключен при извършване на икономическа и търговска дейност с цел получаването на приход, състоящ се от вноските, които са предназначени за упражняването на икономическата дейност на публичноправната организация. Освен това

концесията на крайбрежен склад за минерални масла, какъвто е случаят в делото по главното производство, отговаря не на общ интерес или обществена полза, а на чисто икономически цели.

18 По този повод препращащият съд отбелязва, че според италианските данъчни органи, когато концесията се предоставя не от морската администрация, а от пристанищна организация, какъвто е случаят в делото по главното производство, този акт се смята за спадащ към извършването на икономическа и търговска дейност поради промишления и търговски характер на споменатата организация.

19 В това отношение препращащият съд уточнява някои аспекти на националното законодателство.

20 Във връзка с това той подчертава, че макар да представлява властнически административен акт, едностранен и израз на дискреционни правомощия, правоотношението между концедента и концесионера задължително предполага волеизявление от страна на заинтересованото лице за получаване на концесията. Отношенията между органа, който предоставя концесията, и концесионера се уреждат от двустранен договор.

21 Препращащият съд освен това изключва възможността съгласно действащото национално законодателство концесиите на имущества от пристанищната инфраструктура да се смятат за „пристанищни услуги“.

22 Накрая, от акта за препращане е видно, че според практиката на Corte suprema di cassazione (Решение от 26 май 1992 г. по дело № 6281 и Решение от 25 юли 2001 г. по дело № 10097) въпреки административния си характер актовете за предоставяне на концесия на имущество — държавна собственост, сключени от публични пристанищни организации, не може да се отъждествяват с модела на

публичноправната концесия, при която се предоставя изключително право на ползване върху такова имущество. Всъщност доколкото се вписват в рамките на икономическата дейност, извършвана от споменатите организации, тези актове изрично се отъждествяват с договорите за наем на недвижимо имущество, въпреки отделния им правен режим. Оттук следва, че концесиите на недвижимо имущество — държавна собственост, трябва да се смятат за сделки, подлежащи на облагане с ДДС.

23 При тези обстоятелства Corte suprema di cassazione решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Дали положението, при което едно лице получава право на ползване, в това число изключително ползване, на публично имущество, без да е налице доставка на услуги с водещ характер спрямо разрешаването на това ползване, за определен срок и срещу възнаграждение в размер, значително по-малък от стойността на имуществото — право, което възниква по искане на заинтересованото лице с приемането на административен акт от публичноправна организация, извършваща промишлена или търговска дейност, какъвто е случаят с предоставянето на концесия на недвижимо имущество — държавна собственост, уредено по-скоро от националното право, отколкото от договор — представлява хипотеза на отдаване под наем на недвижимо имущество като освободена от ДДС сделка по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива?“

По преюдициалния въпрос

24 В самото начало е уместно да се посочи, че от акта за препращане е видно, че Консорциумът е публичноправна стопанска организация, която по отношение на управлението на повереното ѝ имущество — държавна собственост, действа не от името и за сметка на държавата, която остава собственик на това имущество, а от свое име, доколкото управлява споменатото имущество, като по-специално приема самостоятелни решения.

25 Така по отношение на Консорциума не са изпълнени условията, които трябва кумулативно да бъдат налице, за да може да се приложи правилото за изключване от кръга на данъчнозадължените лица съгласно член 4, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, а именно извършването на дейности от публичноправни субекти и извършването на дейности в качеството на органи на държавна власт (вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2000 г. по дело Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, стр. I-11435, точка 15).

26 Що се отнася до въпроса дали правоотношението, разглеждано в главното производство, спада към понятието „отдаване под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива, на първо място следва да се напомни, че според постоянната съдебна практика предвидените в член 13 от споменатата директива случаи на освобождаване представляват самостоятелни понятия на общностното право и при това положение трябва да получат общностно определение (вж. Решение от 12 юни 2003 г. по дело Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, стр. I-5965, точка 22; Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 16 и Решение от 3 март 2005 г. по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Recueil, стр. I-1527, точка 27).

27 На второ място, термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Ирландия, C-358/97, Recueil, стр. I-6301, точка 52; Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, стр. I-493, точка 25 и Решение по дело Sinclair Collis, посочено по-горе, точка 23).

28 Правилото за стриктно тълкуване обаче не означава, че термините, използвани за определяне на посочените в член 13 случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би лишил освобождаването от действие (вж. Решение по дело Temco Europe, посочено по-горе, точка 17).

29 На трето място, уместно е да се констатира, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива не дава определение на понятието „отдаване под наем“ и не препраща към възприетите за него определения в законодателствата на държавите-членки (вж. Решение от 4 октомври 2001 г., известно като „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, стр. I-6831, точка 44).

30 Споменатата разпоредба следователно трябва да се тълкува в светлината на контекста, в който се вписва, на целите и структурата на Шеста директива, като в частност се държи сметка за ratio legis на предвиденото в нея освобождаване (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение „Goed Wonen“, точка 50 и Решение Fonden Marselisborg Lystbådehavn, точка 28).

31 В своята практика Съдът уточнява, че отдаването под наем на недвижимо имущество по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива по същество се състои в това наемодателят да предостави на наемателя за уговорен срок и срещу възнаграждение правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право (вж. в този смисъл Решение „Goed Wonen“, посочено по-горе, точка 55; Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Mirror Group, C-409/98, Recueil, стр. I-7175, точка 31; Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling, C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точка 49 и Решение по дело Temco Europe, посочено по-горе, точка 19).

32 В делото по главното производство става въпрос за правоотношение, при което едно дружество получава право на държане и ползване, в това число изключително ползване, на участъци от крайбрежната ивица, представляваща държавна собственост, а именно на крайбрежно хранилище, предназначено за складиране, производство и опаковане на минерални масла, за определен срок и срещу възнаграждение в размер, значително по-малък от стойността на имуществото.

33 Предвид своето съдържание, подобно отношение се родее с договорен акт, който се вписва в рамките на дейностите на Консорциума от промишлен и търговски характер.

34 Всъщност уместно е да се отбележи, че основната обща характеристика на споменатото отношение и на отдаването под наем на недвижимо имущество се състои в предоставянето на площ, а именно на част от крайбрежната ивица, представляваща държавна собственост, срещу възнаграждение, като на насрещната страна по договора се осигурява правото да държи или ползва имота, както и правото да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право.

35 Следователно спазването на принципа на неутралитет на ДДС, както и изискването за последователно прилагане на разпоредбите на Шеста директива, и по-специално на тези относно случаите на освобождаване, водят до отъждествяване на отношение като разглежданото в главното производство с отдаване под наем на недвижимо имущество по смисъла на член 13, Б, буква б) от споменатата директива.

36 Предвид изложените дотук съображения, на отправения въпрос следва да се отговори, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че правоотношение като разглежданото в главното производство, при което дадено лице получава право на държане и ползване, в това число изключително ползване, на имущество — публична собственост, а именно на участъци от крайбрежната ивица, представляваща държавна собственост, за определен срок и срещу възнаграждение, спада към понятието „отдаване под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на споменатия член.

По съдебните разноски

37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 (втори състав) реши:

Член 13, Б, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че правоотношение като разглежданото в главното производство, при което дадено лице получава право на държане и ползване, в това число изключително ползване, на имущество — публична собственост, а именно на участъци от крайбрежната ивица, представляваща държавна собственост, за определен срок и срещу възнаграждение, спада към понятието „отдаване под наем на недвижимо имущество“ по смисъла на споменатия член.

Подписи