Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

9 юли 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 288, първа алинея, точка 4 — Специален режим за малките предприятия — Метод на изчисляване на годишния оборот, който служи за критерий при прилагането на специалния режим за малките предприятия — Понятие „съпътстваща сделка с недвижими имоти“ — Отдаване под наем на недвижим имот от физическо лице, което упражнява няколко свободни професии“

По дело C-716/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel Timişoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) с акт от 1 ноември 2018 г., постъпил в Съда на 14 ноември 2018 г., в рамките на производство по дело

CT

срещу

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan, председател на състава, I. Jarukaitis, E. Juhász (докладчик), M. Ilešič и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за CT, от N. Șvidchi, адвокат,

– за румънското правителство, първоначално от E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim и C.-R. Canțăr, впоследствие от първите трима в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от A. Armenia и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 февруари 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 288, първа алинея, точка 4 от 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), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между CT, от една страна, и Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice (областна администрация на публичните финанси на Караш-Северин — служба за данъчен контрол на физическите лица, наричана по-нататък „AJFP Caraș-Severin“) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1 (регионална генерална дирекция на публичните финанси на Тимишоара — служба за разглеждане на жалби № 1) относно метода на изчисляване на неговия годишен оборот за целите на прилагането спрямо него на предвидения в Директивата за ДДС специален режим за малки предприятия.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 9 от Директивата за ДДС гласи:

„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.

[…]“.

4 Съгласно член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2 от същата директива:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

л) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти.

2. Дейностите, посочени по-долу, се изключват от освобождаването, предвидено в параграф 1, буква л):

а) предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;

б) отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;

в) отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;

г) наемането на сейфове.

Държавите членки могат да приложат допълнителни ограничения на обхвата на освобождаването, посочено в параграф 1, буква л)“.

5 Член 174, параграф 2 от посочената директива гласи:

„Чрез дерогация от параграф 1, от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключват следните суми:

а) сумата от оборота, който може да се отнася за доставките на дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност;

б) сумата от оборота, който може да се отнася за съпътстващите сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки;

в) сумата от оборота, който може да се отнася за сделките, посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж), доколкото тези сделки са съпътстващи“.

6 В дял XII от Директивата за ДДС, озаглавен „Специални режими“, се съдържа глава 1, озаглавена „Специален режим за малки предприятия“. Раздел 2 от тази глава 1 е озаглавен „Освобождавания и прагови освобождавания“ и включва членове 282—292.

7 Съгласно член 282 от Директивата освобожданията от данък и праговите освобождавания, предвидени в този раздел, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия.

8 Текстът на член 287 от същата директива е следният:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[…]

18) Румъния: 35 000 EUR;

[…]“.

9 Член 288 от Директивата за ДДС предвижда:

„Оборотът, който служи за критерий при прилагане на режимите, предвидени в настоящия раздел, се състои от следните суми, без [данък върху добавената стойност (ДДС)]:

1) стойността на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък;

2) стойността на сделките, които са освободени от данък чрез приспадане на ДДС, платен на предходния етап съгласно член 110 или 111, член 125, параграф 1, член 127 или член 128, параграф 1;

3) стойността на сделките, които са освободени от данък съгласно членове 146—149 и член 151, 152 или 153;

4) стойността на сделки с недвижими имоти, финансови сделки, както са посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж) и застрахователни услуги, освен ако тези сделки не са спомагателни сделки.

Въпреки това, разпореждането с материални и нематериални дълготрайни капиталови активи на предприятие не се отчита за целите на изчисляване на оборота“.

10 Съгласно член 1 от Решение за изпълнение на Съвета 2012/181/ЕС от 26 март 2012 година за предоставяне на разрешение на Румъния да въведе специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112 (ОВ L 92, 2012 г., стр. 26) „[ч]рез дерогация от член 287, точка 18 от Директива[та за ДДС] на Румъния се разрешава да освободи от ДДС данъчно задължените лица, чийто годишен оборот е не по-висок от равностойността в национална валута на 65 000 EUR по обменния курс в деня на присъединяването ѝ към Европейския съюз“.

Румънската правна уредба

11 Член 127 („Данъчнозадължени лица и икономическа дейност“) от Lege nr. 571 privind Codul fiscal (Закон № 571 за приемане на Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.), изменен с Lege nr. 343 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (Закон № 343 за изменение и допълнение на Закон № 571 за приемане на Данъчния кодекс) от 17 юли 2006 г. (Monitorul Oficial al României част I, № 662 от 1 август 2006 г. (наричан по-нататък „Данъчния кодекс“), предвижда:

„1. Данъчнозадължено лице означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност по параграф 2, на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

2. По смисъла на настоящия дял икономическите дейности включват дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, както и свободните професии или приравнените на тях професии. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

12 Член 141 („Освободени доставки по отношение на сделки, извършвани на територията на страната“) от този кодекс предвижда в параграф 2:

„От ДДС са освободени и следните сделки:

[…]

e) арендата, концесиите, наемът и лизингът на недвижими имоти […]“.

13 Текстът на член 152 („Специален режим на освобождаване на малките предприятия“), параграф 1 от посочения кодекс е следният:

„Установено в Румъния данъчнозадължено лице по смисъла на член 125bis, параграф 2, буква a), което декларира или реализира годишен оборот под прага от 65 000 EUR в неговото съответствие (в румънски леи (RON), определено съобразно обменния курс на Banca Națională a României (Национална банка на Румъния), а именно 220 000 RON, може да приложи освобождаване от данъка […] по отношение на сделките, предвидени в член 126, параграф 1, с изключение на вътреобщностните доставки на нови превозни средства, освободени съгласно член 143, параграф 2, буква б)“.

14 Член 152, параграф 2 от същия кодекс определя сделките, чиято обща стойност без данък служи като отправна точка за целите на прилагането на специалния режим за малките предприятия и поставя условието тези сделки да не могат да бъдат спомагателни към основната дейност на данъчнозадълженото лице.

15 Член 153 („Регистрация по ДДС“) от Данъчния кодекс гласи:

„1. Данъчнозадължено лице, което упражнява икономическата си дейност в Румъния и упражнява или възнамерява да упражнява икономическа дейност, свързана със сделки, които се облагат или са освободени от облагане с ДДС с право на приспадане, е длъжно да поиска да бъде регистрирано по ДДС при компетентната данъчна служба, както следва: […]

б) ако в течение на календарната година достигне или надвиши тавана за освобождаване, предвиден в член 152, параграф 1, в срок от десет дни след края на месеца, през който е достигнал или надвишил този таван;

[…]“

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Правила за прилагане на Закон № 571/2003 за приемане на Данъчния кодекс), приети с Hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Постановление на Министерския съвет № 44 за приемане на Правила за прилагане на Закон № 571/2003 за приемане на Данъчния кодекс) от 22 януари 2004 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.), изменени с Hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Постановление на Министерския съвет № 670 за изменение и допълнение на Правила за прилагане на Закон № 571/2003 за приемане на Данъчния кодекс, приети с Постановление на Министерския съвет № 44/2004) от 4 юли 2012 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 481 от 13 юли 2012 г.), предвиждат в точка 47, параграф 3:

„Една сделка е спомагателна към основната дейност на данъчнозадълженото лице, ако са изпълнени кумулативно следните условия:

a) осъществяването на тази сделка изисква ограничени технически ресурси от гледна точка на съоръженията и ползването на персонал;

b) сделката не е пряко свързана с основната дейност на данъчнозадълженото лице и

c) стойността на придобиванията, извършени за целите на посочената сделка, и размерът на подлежащия на приспадане данък за същата сделка са незначителни“.

17 В точка 61, параграф 1 от тези правила във връзка с член 152 от Данъчния кодекс е предвидено следното:

„По смисъла на член 152, параграф 2 от Данъчния кодекс една сделка е спомагателна към основната дейност на данъчнозадълженото лице, ако са изпълнени кумулативно условията, предвидени в точка 47, параграф 3“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

18 Жалбоподателят е университетски преподавател, който упражнява няколко свободни професии, а именно експерт-счетоводител, данъчен консултант, синдик и адвокат, като освен това получава доходи от авторски права върху статии и научни трудове. През 2008 г. в качеството си на физическо лице той получава данъчен регистрационен номер за „счетоводни дейности“, включващи одиторски дейности и данъчни консултации.

19 Тъй като за упражняването на повечето от тези дейности е посочил своя личен адрес, жалбоподателят в главното производство е декларирал, че упражнява дейността си като синдик на адреса на недвижим имот, на който е съсобственик с друго лице и който отчасти е отдаден под наем на търговско дружество, в което жалбоподателят е управляващ съдружник. Седалището на това дружество, регистрирано за целите на ДДС, е в този недвижим имот, където то извършва по-специално консултантски дейности по сключване на сделки и други консултации по управление, счетоводство и финансов одит, както и консултантски услуги в областта на данъчното облагане. Основният деклариран предмет на дейност на посоченото дружество е следният: „Консултантски дейности в областта на търговската дейност и управлението“.

20 През 2016 г. на жалбоподателя е извършена данъчна ревизия за ДДС във връзка с неговата икономическа дейност като физическо лице, в резултат от която AJFP Caraș-Severin установява, че през 2012 г. оборотът му е превишил 220 000 RON (около 65 000 EUR), който към тогавашния момент е представлявал референтният праг за прилагането на специалния режим за малки предприятия в Румъния. При това положение този данъчен орган установява с ревизионен акт данъчни задължения в тежест на жалбоподателя в главното производство в размер на сумата, която последният е трябвало да заплати, считано от датата, на която е бил длъжен да се регистрира за целите на ДДС, а именно от 1 септември 2012 г.

21 За да прецени дали годишният оборот на жалбоподателя в главното производство е надвишил този референтен праг през 2012 г., AJFP Caraș-Severin взема предвид доходите му не само от упражняването на различните му свободни професии и от авторските му права, но и от отдаването под наем на посочената сграда. Направеното от този орган изчисление не включва доходите от трудови възнаграждения, получени от заинтересованото лице в качеството му на университетски преподавател, нито доходите от дейността му като адвокат, тъй като последните вече са обложени с ДДС в рамките на професионалното гражданско дружество на адвокати, в което той участва.

22 По-специално, след като констатира, че през 2012 г. 69 % от общата сума на доходите на жалбоподателя в главното производство, релевантна за целите на прилагането на специалния режим за малките предприятия, е получена от дейността му като синдик, 17 % — от отдаването под наем на недвижимия имот, на който той е съсобственик, и 14 % — от дейността му като експерт-счетоводител и като данъчен консултант, AJFP Caraș-Severin приема, че през тази година заинтересованото лице е извършвало основно дейността на синдик. Този орган уточнява, че отдаването под наем на сградата не може да се квалифицира като „спомагателна сделка“ към тази основна дейност по смисъла на член 152, параграф 2 от Данъчния кодекс,

поради което получените от нея доходи не могат да бъдат изключени при изчисляването на оборота, който служи за критерий при определяне на прилагането на специалния режим за малките предприятия.

23 Жалбоподателят в главното производство подава жалба по административен ред срещу ревизионния акт и доклада на AJFP Caraș-Severin за данъчна ревизия. С решение от 22 август 2017 г. регионалната генерална дирекция на публичните финанси на Тимишоара — служба за разглеждане на жалби № 1 отхвърля тази жалба.

24 Жалбоподателят в главното производство обжалва това решение по съдебен ред. С решение от 26 март 2018 г. Tribunalul Timiș (Окръжен съд Тимиш, Румъния) отхвърля жалбата.

25 Тогава жалбоподателят в главното производство подава жалба пред запитващата юрисдикция, в която посочва, че отдаването под наем на недвижимия имот представлява спомагателна сделка по смисъла на член 152, параграф 2 от Данъчния кодекс и че получените от наема му доходи не следва да се включват в изчисляването на оборота за целите на прилагането на специалния режим за малките предприятия. Тъй като счита, че за разрешаването на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на разпоредбите на Директивата за ДДС, Curtea de Apel Timiãoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Изискват ли разпоредбите на член 288, [първа алинея], точка 4 от [Директивата за ДДС] при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които физическо лице извършва икономическа дейност чрез упражняването на няколко свободни професии, както и чрез отдаването под наем на недвижим имот, получавайки постоянни доходи от това, една от упражняваните от него професионални дейности да бъде определена като основна дейност, за да се провери дали отдаването под наем може да бъде квалифицирано като дейност, спомагателна към основната; при утвърдителен отговор на този въпрос, въз основа на какви критерии следва да се определи основната дейност, или [тези] разпоредби следва да се тълкуват в смисъл, че всички професионални дейности, чрез които се осъществява икономическата дейност на това физическо лице, представляват „основна дейност“?

2) Допускат ли разпоредбите на член 288, [първа алинея], точка 4 от [Директивата за ДДС], когато недвижимият имот, отдаван под наем от физическо лице на трето лице, не е предназначен и не се ползва за осъществяването на останалата част от икономическата му дейност, тоест когато не може да се установи връзка между него и упражняването на различните професии от това лице, сделката по отдаването под наем да се квалифицира като „спомагателна“ и вследствие на това да бъде изключена от изчисляването на оборота, въз основа на който се прилага специалният режим на освобождаване за малките предприятия?

3) В хипотезата, изложена във втория въпрос, релевантно ли е за квалифицирането на сделката за отдаване под наем като „спомагателна“ обстоятелството, че тя се извършва в полза на трето лице, което е юридическо лице и в рамките на което физическото лице има качеството на управляващ съдружник със седалище в същия недвижим имот, и което юридическо лице извършва професионални дейности от същото естество като извършваните от разглежданото физическо лице?“.

По преюдициалните въпроси

26 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че по отношение на данъчнозадължено лице в качеството му на физическо лице, чиято икономическа дейност се състои в упражняването на няколко свободни професии и в

отдаването под наем на недвижим имот, такова отдаване под наем представлява „спомагателна сделка“ по смисъла на тази разпоредба за целите на прилагането на специалния режим за малки предприятия.

27 Най-напред следва да се отбележи, първо, че като изключение от общата система по Директивата за ДДС специалният режим за малки предприятия, предвиден в членове 281—294 от тази директива, трябва да се тълкува стриктно и да се прилага само в степента, необходима за постигането на целта, за която е създаден (вж. в този смисъл решение от 2 май 2019 г., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, т. 27 и цитираната съдебната практика).

28 Второ, що се отнася до отдаването под наем на недвижими имоти, Съдът вече е постановил, че става въпрос за икономическа дейност, която попада в приложното поле на Директивата за ДДС, доколкото сделката за отдаване под наем се извършва с цел да се получи постоянен доход от нея в съответствие с член 9, параграф 1, втора алинея от посочената директива (вж. в този смисъл решение от 27 януари 2000 г., Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, т. 19 и цитираната съдебна практика).

29 Трето, както посочва генералният адвокат в точки 30 и 31 от заключението си, отдаването под наем на недвижим имот може да представлява „сделка с недвижими имоти“ по смисъла на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС само ако става въпрос за освободена сделка, което запитващата юрисдикция следва да провери с оглед на член 135, параграф 1, буква л) и параграф 2, последна алинея от тази директива.

30 Като се имат предвид тези предварителни бележки, следва да се отбележи, че тъй като член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС не съдържа препращане към националното право на държавите членки, понятието „спомагателна сделка“ по смисъла на тази разпоредба е самостоятелно понятие на правото на Съюза, което следва да се тълкува еднакво на територията на Съюза, независимо от използваните в държавите членки квалификации, като се вземат предвид не само за текстът на разглежданата разпоредба, но и контекстът, в който тя се вписва, както и преследваната от нея цел (вж. в този смисъл решение от 5 февруари 2020 г., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Качване на моряци на борда на кораби в пристанището на Ротердам), C-341/18, EU:C:2020:76, т. 40 и цитираната съдебна практика).

31 Що се отнася до текста на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС, трябва да се отбележи, че в него не се уточнява какво следва да се разбира под „спомагателна сделка“, понятие, което впрочем не е дефинирано в нито една от разпоредбите на тази директива.

32 Относно контекста на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС, следва да се посочи, че член 174, параграф 2, буква б) от тази директива, който се съдържа в глава 2 („Пропорционално приспадане“) от дял X („Приспадане на данъка“), предвижда, че от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключва сумата от оборота, който може да се отнася за „съпътстващите сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки“.

33 Тази разпоредба съответства по същество на член 19, параграф 2 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, 1977 г., стр. 1), с който законодателят на Съюза е решил да изключи при изчислението на подлежащата на приспадане част оборота от сделки, които имат необичаен характер по отношение на обичайната дейност на съответното данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 6 март 2008 г., Nordania Finans и BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, т. 24).

34 По-конкретно, за целите на тълкуването на понятието „съпътстваща сделка“ по смисъла на тази разпоредба Съдът е препратил към изложението на мотивите, придружаващи предложението за Шеста директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, представено от Комисията и Съвета на Европейските общности на 29 юни 1973 г. (COM(73) 950 окончателен) (Bulletin des Communautés européennes (Бюлетин на Европейските общности), притурка 11/73, стр. 20) (наричано по-нататък „предложението за Шеста директива“). Съгласно мотивите на това изложение „[п]осочените в [член 19, параграф 2 от това предложение] елементи трябва да се изключат при изчислението на подлежащата на приспадане част с цел да се избегне изкривяване на действителното ѝ значение, доколкото такива елементи не отразяват стопанската дейност на данъчнозадълженото лице“. Съгласно посоченото изложение „[такъв] е случаят при продажби на дълготрайни активи и при сделки с недвижими имоти или при финансови сделки, които са извършени само като съпътстващи, т.е. които имат само второстепенно или случайно значение по отношение на общия оборот на предприятието“. В същото изложение се уточнява, че „[впрочем] тези сделки се изключват само ако не са свързани с обичайната стопанска дейност на данъчнозадълженото лице“ (решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 30).

35 Следва да се отбележи, че член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС отговаря на същите съображения. Всъщност тази разпоредба съответства на член 25, параграф 2 от предложението за Шеста директива, впоследствие член 24, параграф 4 от Шеста директива 77/388. Съгласно изложението на мотивите, придружаващи предложението за Шеста директива „[посочената разпоредба] предвижда начина на определяне на оборота, който служи за критерий при прилагане на освобождаване от данък и на намаляването му“. Съгласно това изложение „[тя] изключва повече или по-малко само случайни сделки, които изкуствено увеличават обема на оборота от една година за друга“, както и „сделки, които не дават правдоподобна представа за размера на предприятието“.

36 Несъмнено следва да се отбележи, че в текста на член 174, параграф 2 и на член 288, първа алинея, точка 4 от тази директива на някои езици, по-конкретно на български, немски, английски, хърватски, нидерландски и словенски език, не се съдържат идентични изрази, а именно „съпътстващи [съответно спомагателни] сделки“.

37 Въпреки това с оглед на съображенията, изложени в точки 34 и 35 от настоящото решение, следва да се направи изводът, че макар да са използвани в различен контекст, съдържащите се в тези разпоредби понятия имат един и същ предмет.

38 Така понятието „спомагателна сделка“ обозначава някои сделки, които не са свързани с обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

39 В контекста на разглеждания специален режим квалифицирането на сделка като „съпътстваща сделка“ за данъчнозадълженото лице не изисква да се установи, че даден съставен елемент на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице е основен, нито предполага той да е свързан с която и да е друга икономическа дейност на посоченото лице. Този израз трябва да се разглежда като самостоятелно понятие.

40 Това тълкуване на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС се потвърждава от целта на специалния режим за малки предприятия. В това отношение Съдът отбелязва, че този режим предвижда опростяване на административните изисквания, за да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на малките предприятия, както и за да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния контрол, и очакваните ниски приходи от данъци. В този смисъл посоченият режим цели да

спести подобни административни тежести както на малките предприятия, така и на данъчните администрации (решения от 26 октомври 2010 г., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, т. 63 и 68 и от 2 май 2019 г., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, т. 37).

41 От това следва, че за да се гарантира постигането на целта, преследвана от специалния режим за малки предприятия, такива административни тежести не следва да се налагат за сделки, които не са свързани с обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

42 Необходимо е да се припомни, че по отношение на разпоредбите, съдържащи се понастоящем в член 174, параграф 2 от Директивата за ДДС Съдът вече се е произнесъл, че икономическа дейност не може да бъде квалифицирана като „съпътстваща“, ако тя по-специално съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата стопанска дейност на съответното предприятие (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 31).

43 В случаи, различни от посочените в предходната точка, от решаващо значение е дали сделката с недвижими имоти е извършена или не в рамките на обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, обстоятелство, което трябва да бъде разгледано от данъчните органи и евентуално от националните юрисдикции.

44 Така данъчните органи и националните юрисдикции трябва да вземат предвид представените пред тях данни, по-специално естеството на съответния недвижим имот, произхода на финансирането на придобиването на този имот и използването му.

45 Относно случая, разглеждан в главното производство, от акта за преюдициално запитване е видно, че както припомня генералният адвокат в точки 51 и 52 от заключението си, от една страна, основното място на упражняваната от жалбоподателя дейност като синдик е на адреса на отдавания под наем недвижим имот, на който той е съсобственик. От друга страна, този недвижим имот, който включва офиси, е отдаван под наем от жалбоподателя в главното производство на юридическо лице, в което е той управляващ съдружник. Освен това посоченото юридическо лице е със седалище в същия недвижим имот и то упражнява дейности от същото естество като упражняваните от жалбоподателя в главното производство. Запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези обстоятелства потвърждават, че разглежданото отдаване под наем е свързано с обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

46 От всички изложени по-горе съображения следва, че на поставените въпроси трябва да се отговори, че член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че по отношение на данъчнозадължено лице в качеството му на физическо лице, чиято икономическа дейност се състои в упражняването на няколко свободни професии и в отдаването под наем на недвижим имот, такова отдаване под наем не представлява „спомагателна сделка“ по смисъла на същата разпоредба, когато тази сделка се извършва в рамките на обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

По съдебните разноски

47 С 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 (пети състав) реши:

Член 288, първа алинея, точка 4 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г., трябва да се тълкува в смисъл, че по отношение на данъчнозадължено лице в качеството му на физическо лице, чиято икономическа дейност се състои в упражняването на няколко свободни професии и в отдаването под наем на недвижим имот, такова отдаване под наем не представлява „спомагателна сделка“ по смисъла на същата разпоредба, когато тази сделка се извършва в рамките на обичайната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

Подписи