Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 3 септември 2020 година[1]

Дело C-604/19

Gmina Wrocław
срещу
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(Преюдициално запитване, отправено от Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112 — Член 14, параграф 2, буква а) — Понятие за „доставка“ на стоки — Предвидено в закона преобразуване на право на дългосрочно ползване в право на собственост — Прехвърляне на правото на разпореждане с материална вещ като собственик — Фикция за доставка на стоки — Община в качеството на данъчнозадължено лице, когато получава такси за преобразуване по силата на закона“

I. Въведение

1. В настоящото производство Съдът трябва разгледа въпроса за третирането от гледна точка на правото в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС) на предвиденото в закона придобиване на собственост срещу заплащане на такса за преобразуване. В разглеждания случай поземлени имоти са обременени с особено вещно право (право на дългосрочно ползване). В резултат на това „икономическият собственик“, който използва поземления имот като собственик, и „формалният собственик“, който притежава поземления имот от гледна точка на гражданското право, са различни лица. Таксите, които носителят на правото на дългосрочно ползване заплаща на собственика на поземления имот, подлежат на облагане с полския ДДС.

2. В хода на реформа на вещното право дотогавашните собственици на поземлените имоти губят по силата на закона своята собственост в полза на носителите на правото на дългосрочно ползване. Последните са длъжни да продължат да заплащат годишните вноски за правото на дългосрочно ползване в продължение на 20 години или да направят еднократно плащане в същия размер. Подлежат ли на облагане с ДДС, както до този момент, таксите, получавани сега от предишните собственици?

3. В случая са засегнати поземлени имоти на община. Трябва да се изясни също така дали в дадения случай общината е действала в качеството на данъчнозадължено лице или в рамките на властнически правомощия, при което не се дължи ДДС.

1 Език на оригиналния текст: немски.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Правната уредба на Съюза е установена в членове 2, 9, 13, 14, както и в членове 24 и 25 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

5. Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС възмездната доставка на стоки (буква а) и възмездната доставка на услуги (буква в) подлежат на облагане с ДДС.

6. От член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС следва, че „данъчнозадължено лице“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

7. В член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС се предвижда изключение от задължението за облагане с данък на определени дейности, извършвани от публичноправни субекти:

„1. Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“.

8. В член 14, параграфи 1 и 2 от Директивата за ДДС се определя кога е налице доставка:

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

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

а) прехвърлянето, направено от или от името на публичноправен орган или в съответствие със закона, на собствеността върху вещ срещу заплащането на компенсация;

б) фактическото предаване на стоки съгласно договор за наем на стоки за определен срок или за продажба на стоки на изплащане, който предвижда в нормалния ход на събитията, собствеността върху стоките да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска;

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисио[н]а“.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

9. В член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС се дава определение за услуги:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

10. Член 25, буква в) от Директивата за ДДС гласи:

„Доставката на услуги, наред с другото, може да включва една от следните сделки:

[…]

в) извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон“.

Б. Разпоредби от полското право

11. Тези изисквания на правото на Съюза са транспонирани в полското право посредством Закона за данъка върху стоките и услугите (наричан по-нататък „Законът за ДДС“)[3]. Член 7, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Доставка на стоки […] е прехвърлянето на правото за разпореждане със стоките като собственик, в това число:

1) прехвърлянето на собствеността върху стоките по искане на публичноправен орган или на субект, действащ от негово име, или по силата на закона срещу заплащането на компенсация; […]

6) учредяването на право на дългосрочно ползване на поземлени имоти“.

12. Правото на дългосрочно ползване е уредено в Закона за стопанисването на недвижимите имоти[4]. Съгласно член 12a, параграф 1 от Закона за стопанисването на недвижимите имоти дължимите от дългосрочните ползватели суми се уреждат от частното право.

13. Съгласно член 32, параграф 1 от Закона за стопанисването на недвижимите имоти поземлени имоти с учредено право на дългосрочно ползване може да се продават само на дългосрочния ползвател.

14. В член 32, параграф 2 от Закона за стопанисването на недвижимите имоти се пояснява, че от момента на сключването на договор за продажба на имота учреденото преди това право на дългосрочно ползване се погасява по силата на закона.

15. Съгласно член 69 от Закона за стопанисването на недвижимите имоти покупната цена, която дългосрочният ползвател трябва да заплати, е сума, равна на стойността на правото на дългосрочно ползване на недвижимия имот, определена към деня на продажбата.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług от 11 март 2004 г.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami от 21 август 1997 г.

16. Законът за преобразуване на правото на дългосрочно ползване на застроени за жилищни цели поземлени имоти в право на собственост върху тях (наричан по-нататък „Законът за преобразуването“)[5] определя в член 1, параграф 1, че правото на дългосрочно ползване на застроени за жилищни цели поземлени имоти се преобразува в право на собственост върху тях, считано от 1 януари 2019 г.

17. Член 7 от Закона за преобразуването се отнася до разпоредбите относно платимата такса. Съгласно параграф 2 размерът на тази такса е равен на платимата годишна такса за дългосрочно ползване. В параграф 6 се предвижда, че годишните плащания трябва да се извършат в продължение на 20 години от датата на преобразуването. В параграф 7 се предвижда възможност по искане на заинтересованото лице да се направи еднократно плащане в същия размер. В член 12, параграф 2 от Закона за преобразуването се определя, че е приложим член 12a от Закона за стопанисването на недвижимите имоти.

III. Факти

18. Правният спор, от който произлиза преюдициалното запитване, се основава на заявление от Община Вроцлав (Полша) (жалбоподател в главното производство, наричана по-нататък „жалбоподателят“) до Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (директор на служба „Национална данъчна информация“, наричана по-нататък „данъчният орган“) за издаване на задължителни указания за тълкуването на данъчния закон.

19. Жалбоподателят е публичноправен субект, но същевременно е и регистриран като действащо данъчнозадължено по ДДС лице. Общината е собственик на недвижими имоти, които са обременени с право на дългосрочно ползване, отстъпено на трети лица.

20. Правото на дългосрочно ползване е ограничено във времето вещно право на използване на поземлен имот, което поставя носителя на това право в положение, сходно с това на собственик. Дългосрочният ползвател заплаща на собственика годишна такса за времето, през което упражнява правото на ползване. Всички страни са съгласни с констатацията, че учредяването на такова право на дългосрочно ползване се определя като възмездна доставка на стоки съгласно член 5, параграф 1, точка 1 във връзка с член 7, параграф 1, точка 6 от Закона за ДДС. Също така, изглежда, няма спор и по отношение факта, че Общината е приемала плащанията от дългосрочния ползвател в качеството на данъчнозадължено лице.

21. Въз основа на Закона за преобразуването собствеността върху недвижимите имоти се прехвърля на съответния ползвател, считано от 1 януари 2019 г. В замяна предишните собственици получават годишно плащане в продължение на 20 години. Размерът на годишните вноски е равен точно на годишната такса, заплащана досега за правото на дългосрочно ползване. По искане на заинтересовано лице таксата за преобразуване може да се заплати и под формата на еднократно плащане.

22. Жалбоподателят иска да научи от данъчния орган дали тези такси подлежат на облагане с ДДС. С решение от 15 януари 2019 г. данъчният орган дава положителен отговор на това запитване. Той разглежда преобразуването на правото като продължение на доставката, която се основава първоначално на учредяването на правото на дългосрочно ползване. Следователно прехвърлянето на собствеността като събитие има същото правно положение като правото на дългосрочно ползване.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów от 20 юли 2018 г.

23. Жалбоподателят оспорва това разбиране с жалба до Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд, Полша). Според жалбоподателя таксата за преобразуване не подлежи на облагане с ДДС. В резултат на учреденото право на дългосрочно ползване ползвателят вече се намирал в положение, сходно с това на собственик, и така е получил икономическата власт да се разпорежда с поземления имот. Сега правото на дългосрочно ползване се разширявало до право на собственост, като същият поземлен имот не можел да бъде още веднъж предмет на доставка. Освен това в случая Общината действала в рамките на своите властнически правомощия, което не подлежи на облагане с данък.

IV. Преюдициално запитване

24. С решение от 19 юни 2019 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Вроцлавски областен административен съд) отправя до Съда следните въпроси:

„1. Представлява ли преобразуването по силата на закона на правото на дългосрочно ползване на недвижим имот в право на собственост върху него при обстоятелства като разглежданите в главното производство облагаема с ДДС доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 2, буква а) във връзка с член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС?

2. При отрицателен отговор на първия въпрос: представлява ли преобразуването по силата на закона на правото на дългосрочно ползване на недвижим имот в право на собственост облагаема с ДДС доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 във връзка с член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС?

3. В какво качество действа общината, когато събира такси за преобразуването на правото на дългосрочно ползване на недвижим имот в право на собственост върху него при обстоятелства като разглежданите в главното производство — в качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 във връзка с член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС или в качеството на държавен орган по смисъла на член 13 от нея?“.

25. В производството пред Съда писмени становища са представили жалбоподателят, Република Полша и Европейската комисия.

V. Правен анализ

A. По преюдициалните въпроси

26. По същество важно за запитващата юрисдикция е с първия и втория ѝ въпрос да се изясни дали предвиденото в закон преобразуване на правото на дългосрочно ползване в право на собственост подлежи на облагане с ДДС, ако в замяна новият собственик трябва да заплати законово определена такса. Тези случаи засягат предимно поземлени имоти — собственост на публичноправни субекти, поради което в третия си въпрос юрисдикцията иска да се установи дали Общината въобще е действала в качеството на данъчнозадължено лице.

27. На двата първи въпроса може да се даде общ отговор. Доколкото обаче те се отнасят изрично до това дали преобразуването на правото на дългосрочно ползване представлява доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 2, буква а) или член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, следва да се посочи следното.

28. Възприетото от юрисдикцията разбиране, че задължението за облагане с ДДС в случая зависи от наличието на доставка на стоки, което очевидно стои зад първите два въпроса, е неправилно. Облагаеми сделки са налице не само при доставка на стоки съгласно член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14 от Директивата за ДДС, но и при доставка на услуги по член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 24 от Директивата за ДДС. В Директивата за ДДС като „доставка на услуги“ се определя всичко, което не е доставка на стоки (член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС).

29. Разграничението дали дадена облагаема сделка представлява доставка на стоки, или доставка на услуги е важно за определянето на мястото и времето на доставката, както и на данъчната ставка. Това обаче е без значение за въпроса дали по принцип се дължи ДДС. За да се даде полезен отговор на юрисдикцията, е необходимо известно прецизиране на въпросите.

30. Конкретно юрисдикцията би искала да разбере всъщност дали извършеното по силата на закона прехвърляне на собствеността срещу заплащане на такса за преобразуване представлява облагаема сделка (възмездна доставка на стоки или услуги) (по този въпрос раздел Б) и дали в това отношение жалбоподателят е действал в качеството на данъчнозадължено лице (по този въпрос раздел В). Ако това е така, то тогава предвиденото в закона преобразуване на правото на дългосрочно ползване в право на собственост срещу такса за преобразуване подлежи на облагане с ДДС, тъй като не се прилага освобождаване от данък.

Б. По първия и втория въпрос: преобразуването на правото на дългосрочно ползване в право на собственост като облагаема сделка (възмездна доставка на стоки или услуги)

31. По отношение на първия и втория въпрос според мен могат да се разглеждат две възможни решения. Може да се касае за две отделни действия: учредяването на правото на дългосрочно ползване на поземления имот и придобиването на собствеността върху него по силата на закона. Ако последното не представлява доставка на стоки, тогава при преобразуването в собственост е налице доставка на услуги (по този въпрос точка 1). Алтернативно при цялостен икономически анализ преобразуването представлява продължение на правото на дългосрочно ползване, при което със Закона за преобразуването по-късно се разширява предметът на доставката (по този въпрос точка 2).

32. Независимо кой подход (изолирано разглеждане или цялостен икономически анализ) ще възприеме Съдът, и в двата случая е налице облагаема сделка. Така по същество тук не се поставя повдигнатият от запитващата юрисдикция въпрос за тълкуване на член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС (по този въпрос точка 3).

1. Изолирано разглеждане на прехвърлянето на собствеността

33. При формално разглеждане собственикът прехвърля на дългосрочния ползвател първо правото на разпореждане с поземления имот, което следва да се счита за облагаема доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС. На втория етап правото на дългосрочно ползване се преобразува по силата на закона в право на собственост. Ако преобразуването не е доставка на стоки, тъй като правото на разпореждане вече е било прехвърлено на носителя на правото на ползване, при всички случаи е налице облагаема доставка на услуги по член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС.

34. Облагаеми като доставка на услуги по член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС са именно такива сделки, които не представляват доставка на стоки. Съгласно практиката на Съда, за да е налице облагаема възмездна доставка на услуги, е необходимо само между доставчика и получателя да съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации,

като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя [6]. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност [7].

35. Не всяко плащане води непременно до облагаема размяна на престации. С данък върху потреблението се облага само получаването на потребителско благо от получателя на доставката [8]. Не се счита за доставка на услуги по смисъла на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС, когато плащането не се получава като насрещна престация за определяема престация, а на друго основание (напр. обезщетение за вреда в резултат на забава [9] или обезщетение за пропуснати ползи [10]) [11].

36. В настоящия случай несъмнено е налице потребителско благо за дотогавашния ползвател. Фактът, че и преди преобразуването дългосрочният ползвател като носител на правото на разпореждане от икономическа гледна точка е използвал поземления имот като собственик, не означава, че такова потребителско благо липсва в дадения случай. Като собственик обаче той може не само да получава добивите от поземления имот, но и да го прехвърля на трета страна. Следователно преобразуването на правото на дългосрочно ползване в право на собственост представлява потребителско благо. От горното следва, че при изолирано разглеждане е налице доставка на услуги по член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС.

2. Цялостен икономически анализ: прехвърляне на собствеността като просто продължение на първоначалната доставка на стоки

37. Считам — подобно на изразената от Полша позиция, че в разглеждания случай е много по-убедително да се направи цялостен икономически анализ. Противно на застъпваното от жалбоподателя схващане, преобразуването на правото на дългосрочно ползване в право на собственост не е ирелевантно от гледна точка на правото в областта на ДДС, а трябва да се квалифицира като продължение на доставка на стоки по член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС.

38. Съгласно практиката на Съда доставка на стоки включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик [12]. Ако получателят на доставка на стоки не може да се разпорежда с материална вещ „в качеството на собственик“, това не изключва наличието на такава доставка, ако той най-малкото може да се разпорежда с вещта „като собственик“ [13]. Във всеки случай това е ясно в текста на Директивата за ДДС на няколко езика [14].

6 Последни решения от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, т. 31), от 11 март 2020 г., San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, т. 21), както и основополагащото решение от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14).

7 Решения от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, т. 39), от 23 декември 2015 г., Air France-KLM и Hop!-Brit Air (C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841, т. 22), и от 18 юли 2007 г., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, т. 19).

8 Вж. по този въпрос моето заключение по дело MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, т. 35 и 36) с препратка към решения от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 13), и от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, т. 20).

9 Решение от 1 юли 1982 г., BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, т. 8 относно лихвите за забава).

10 Решение от 18 юли 2007 г., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, т. 35 относно обезщетението за пропуснати ползи при прекратяване на договора).

11 Решение от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, т. 21), вж. и моето заключение по дело MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, т. 35 и 36).

12 Решения от 2 юли 2015 г., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 29), от 18 юли 2013 г., Евита-К (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 33), от 3 юни 2010 г., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24), от 14 юли 2005 г., British American Tobacco International и Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, т. 35), и от 8 февруари 1990 г., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7).

13 Заключението ми по дело Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, т. 34).

14 Така например в текста на немски език („wie ein Eigentümer“, „като собственик“), на френски език („comme un propriétaire“), може би обаче различно на английски („as owner“) и на естонски език („Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). Вж. по този въпрос заключението ми по дело Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, т. 34 в бележка под линия 16).

39. Това се потвърждава и в практиката на Съда. Принципът за еднакво прилагане на правото на Съюза и принципът за равенство изискват самостоятелно и еднакво тълкуване на понятията от правото на Съюза [15]. То би било застрашено, ако определящо за наличието на доставка на стоки би било придобиването на собствеността в гражданскоправен смисъл, което зависи от системата на националното гражданско право. Следователно прехвърлянето на собствеността не може да бъде решаващ критерий за понятието „доставка на стоки“ [16]. Ето защо правото на разпореждане по смисъла на член 14 от Директивата за ДДС не трябва да се приравнява с правното положение на собственик. Поради това според Съда липсата на прехвърляне на собствеността от гледна точка на гражданското право не е пречка да се приеме наличие на доставка на стоки [17].

40. С прехвърлянето на правото на дългосрочно ползване настоящите собственици вече са получили икономическата власт да се разпореждат със съответния имот. Дългосрочният ползвател може да използва поземления имот „като собственик“. Следователно прехвърлянето на правото на дългосрочно ползване правилно се квалифицира от всички заинтересовани страни като облагаема с ДДС доставка на стоки съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, поради което годишните такси подлежат на облагане с ДДС. Запитващата юрисдикция изрично посочва това.

41. Неправилно обаче е заключението на жалбоподателя, че преобразуването е без значение от гледна точка на правото в областта на ДДС. До този момент годишните суми, които дългосрочният ползвател заплаща на собственика, представляват насрещна престация за получаването на правото на разпореждане с поземления имот. Поради това те подлежат на облагане с ДДС като насрещна престация за доставката на стоки съгласно член 5, параграф 1 и член 7, параграф 7, точка 6 от Закона за ДДС. Фактът, че на дотогавашния дългосрочен ползвател се прехвърля и собствеността, което го поставя в положение на собственик, и че сега вместо вноски за правото на дългосрочно ползване той заплаща такса за преобразуването, не променя нищо в данъчноправното положение на тези плащания.

42. Това е така, тъй като тези плащания продължават да са свързани с доставката на поземления имот. Дотогавашният дългосрочен ползвател продължава да заплаща такса за получаването на правото на разпореждане с поземления имот. Процесът на преобразуване представлява единствено изменение на предмета на доставката. Първоначално се заплаща такса само за правото на дългосрочно ползване, сега вече — за разширеното до собственост право на ползване.

43. Това е видно и от формата на таксата за преобразуване, както Полша с право подчертава. Дотогавашният дългосрочен ползвател продължава да заплаща дължимите за правото на дългосрочно ползване вноски, само че при променени условия. Заплащаните в рамките на преобразуването на собствеността такси по своя размер са равни точно на това, което ползвателят би заплащал годишно за правото на дългосрочно ползване.

44. Ако сега по искане на заинтересованото лице съгласно член 7, параграф 7 от Закона за преобразуването му бъде предоставена възможност за еднократно заплащане или таксата бъде ограничена до 20 годишни вноски съгласно член 7, параграф 6 от същия закон, става въпрос единствено за регламентиране на начина на плащане. С това не се променя правното основание за плащането. Целта на Закона за преобразуването е единствено да се преодолее дотогавашното

15 Решения от 21 юни 2018 г., Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, т. 33), и от 29 юли 2019 г., B (сделка на търговец на употребявани автомобили) (C-388/18, EU:C:2019:642, т. 30).

16 Решения от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, т. 39), от 2 юли 2015 г., NLB Leasing. (C-209/14, EU:C:2015:440, т. 29), от 16 февруари 2012 г., EOH Асет Мениджмънт (C-118/11, EU:C:2012:97, т. 39), от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, т. 32), и от 8 февруари 1990 г., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7 и 8).

17 Решение от 8 февруари 1990 г., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, т. 9).

разделение между формална и реална собственост. Както задължението за плащане, така и размерът на таксата са следствие от първоначалното прехвърляне на правото на дългосрочно ползване и следователно икономически трябва да бъдат разглеждани заедно като насрещна престация за тази доставка.

3. Доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 2 от Директивата за ДДС?

45. Следователно който и подход на разглеждане да възприеме Съдът, в крайна сметка тълкуването на член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС, съгласно който прехвърлянето по силата на закона на собствеността върху вещ срещу заплащане на компенсация се разглежда като доставка на стоки, е ирелевантно. При всички случаи е налице облагаема сделка.

46. Въпреки това запитващата юрисдикция иска да бъде изяснено отношението между член 14, параграф 1 и член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС. В рамките на сътрудничеството с националните юрисдикции Съдът при възможност дава отговор на техните въпроси. Поставеният от запитващата юрисдикция въпрос обаче, изглежда, се основава на неправилно разбиране. Изглежда тя счита, че член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС съдържа фикция за доставка, ако липсва прехвърляне на правото на разпореждане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС.

47. Действително веднъж [18] — при всички положения в случай, в който е била налице доставка на стоки по член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС [19] — Съдът е постановил, че член 14, параграф 2, буква а) е lex specialis по отношение на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС. В него се съдържала фикция за доставка, когато липсвало предоставяне на право на разпореждане [20]. Към обратното разбиране обаче навеждат внимателното разглеждане на текста и систематиката на нормата (по този въпрос т. 48 и 49), нейната история (по този въпрос т. 50 и 51), както и теологични съображения (по този въпрос т. 52 и сл.).

48. От текста и систематиката на член 14 от Директивата за ДДС следва, че в член 14, параграф 2, буква а) винаги се приема наличието на доставка на стоки. В този смисъл в него се споменава „прехвърлянето на собствеността“. Прехвърлянето на собствеността именно е класически случай на доставка на стоки съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС [21].

49. Паралелната разпоредба на член 25, буква в) от Директивата за ДДС също не подкрепя извода за отношение на lex specialis. В нея именно еднозначно се изяснява („наред с другото“), че доставки на услуги съгласно основната хипотеза на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС са и такива, които се предоставят принудително. По този начин член 25 от Директивата за ДДС придобива значението само на примерен случай. По никакъв начин в тази разпоредба не се съдържа каквато и да е фикция. Това разбиране може да се пренесе и към отношението между член 14, параграф 1 и член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС [22].

18 Решение от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, т. 36), в което Съдът възприема заключението на генералния адвокат Bobek по това дело (C-665/16, EU:C:2018:112, т. 47).

19 В този правен спор прехвърленият поземлен имот просто е управляван след това само от общината, загубила собствеността. Управлението на чужда вещ обаче не може да се приравнява на правото на разпореждане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС. Поради непрецизно поставените преюдициални въпроси обаче Съдът не е засегнал този аспект.

20 Решение от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, т. 36).

21 Вж. само решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 78).

22 Вж. решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург (C-274/15, EU:C:2017:333, т. 88), в което самият Съд установява пресечни точки между член 14, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС и паралелната разпоредба относно доставката на услуги (член 28 от Директивата за ДДС).

50. Този извод отговаря и на волята на законодателя. Член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС води началото си от член 5, параграф 4 от Шеста директива за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота[23]. Последната норма от своя страна се основава на член 5, параграф 2, буква е) от предложението за шеста директива на Съвета[24]. Той гласи: „[п]о смисъла на алинея 1 за доставка на стоки се смятат и: […] е) прехвърлянето на право на собственост върху стока съгласно акт от или от името на орган на държавната власт срещу обезщетение, когато прехвърлянето на такава вещ по силата на споразумение би довело до възникването на данъчно задължение“ [неофициален превод].

51. Следователно с уредбата следва да се гарантира еднаквото третиране от гледна точка на правото в областта на ДДС на обикновеното прехвърляне по силата на споразумение и прехвърлянето на право на собственост съгласно акт от или от името на орган на държавната власт.

52. Схващането, че член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС съдържа фикция за доставка на стоки, ако липсва прехвърляне на правото на разпореждане[25], не е убедително и от телеологична гледна точка.

53. Това се потвърждава при разглеждането на другите две алтернативи в член 14, параграф 2 от Директивата за ДДС. Действително предназначението на член 14, параграф 2, буква б) или в) от Директивата за ДДС също не е да се въведе просто фикция за доставка на стоки. С член 14, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС се пояснява само че напр. при финансов лизинг като цяло е налице една доставка на стоки[26], независимо от това в каква последователност се прехвърлят икономическата власт за разпореждане със съответния имот и в крайна сметка собствеността.

54. Специална цел се открива и в член 14, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, който се отнася до комисионните сделки. Въпреки че услугата по сключване на сделка, предоставяна от комисионера на комитента, по същество би трябвало да се третира като доставка на услуги по член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС в член 14, параграф 2, буква в) от Директивата, нейната правна квалификация се променя на доставка на стоки, когато за продажбата е платима комисиона. По този начин нормата съдържа фикция за две идентични доставки на стоки, осъществени последователно[27], за да се гарантира еднаквото третиране на сделките между комисионера и комитента, както и между комисионера и получателя на доставката при преценката от гледна точка на правото в областта на ДДС.

55. В член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС обаче не се открива никакво основание да се счита, че следва да се приема наличие на фиктивна доставка на стоки в случая, когато собствеността се прехвърля отделно от правото на разпореждане. Точно обратното, при подобно тълкуване в случаи като настоящия това би довело до дублиране на доставката на стоки, което противоречи на логиката на системата. Една и съща стока, която вече е била доставена на клиента, не може да бъде доставена повторно на същия клиент. Не съществува опасност от празнота в режима на облагане предвид общата норма в закона относно доставката на услуги по член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС.

23 Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

24 Предложение за шеста директива на Съвета за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота, COM(73) 950 окончателен.

25 В този смисъл заключението на генералния адвокат Bobek по дело Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, т. 52).

26 Заключение на генералния адвокат Szpunar по дело Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, т. 41).

27 Решения от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург (C-274/15, EU:C:2017:333, т. 88), и от 14 юли 2011 г., Henfling и др. (C-464/10, EU:C:2011:489, т. 35).

56. Следователно нормативният обхват на член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС се изчерпва единствено с поясняването, че (принудително) прехвърляне на собственост на публичноправно основание подлежи на облагане с ДДС като доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, ако сходна гражданскоправна сделка би представлявала такава доставка на стоки. Накрая, това тълкуване се подкрепя и от факта, че в този случай законодателят може да е имал предвид преди всичко групи случаи като отчуждаване или принудително изпълнение[28]. В двата случая обаче няма съмнение, че се прехвърля правото на разпореждане с вещите.

B. По третия въпрос: не е налице дейност в качеството на държавен орган

57. С третия въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали в настоящия случай Общината въобще е действала в качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС. Ако Общината получава таксите за преобразуването като публичноправен субект при упражняване на дейност в качеството си държавен орган, тогава съгласно предвиденото в разпоредбата на член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС отклонение се изключва наличието на облагаема сделка.

58. Дори предвиденото в закона преобразуване на правото на дългосрочно ползване в Полша да засяга преди всичко или дори изключително поземлени имоти на публичноправни субекти, както навеждат писмените съображения, представени от Полша, в този случай не е относим член 13 от Директивата за ДДС.

59. В основата на тази разпоредба стои обстоятелството, че определени дейности, бидейки от икономическо естество, са тясно свързани с използването на прерогативите на публичната власт[29], които са отредени единствено на публичноправни субекти. Тогава може да се изключи нарушаване на конкуренцията.

60. Съгласно практиката на Съда публичноправните субекти действат в качеството на орган на държавна власт, когато действат в рамките на специалния за тях правен режим и не упражняват дейности при същите правни условия като частните икономически оператори[30].

61. Нито загубата на собственост, нито получаването на таксата за преобразуване в настоящия случай представляват упражняване на държавна власт. Законът за преобразуването наистина задължава Общината да проведе административното производство. Общината обаче не определя платимата от дотогавашните ползватели такса в качеството си на държавен орган по силата на специален за нея публичноправен режим в рамките на административно производство.

62. По-скоро Общината получава плащането в качеството си на дотогавашен собственик на поземления имот. Изложеното не се променя от обстоятелството, че преобразуването по силата на закона явно има за цел да урегулира предвидената във вещното право по времето на комунизма забрана за придобиване на държавни поземлени имоти, поради което тогава се е прибягвало до инструмента „право на дългосрочно ползване“. От икономическа гледна точка сегашното прехвърляне на собствеността представлява продължение на доставката, свързана с

28 Относно доставката на стоки чрез принудително изпълнение вж. например решение от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, т. 33 и сл.).

29 Решение от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 31).

30 Решения от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, т. 48), от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 21), от 12 септември 2000 г., Комисия/Гърция (C-260/98, EU:C:2000:429, т. 35), и от 14 декември 2000 г., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, т. 17).

учредяването на правото на дългосрочно ползване (по този въпрос по-горе точка 2). Задължението за заплащане на такса, както правилно подчертава Комисията, е свързано с предоставянето на правото на дългосрочно ползване на общинските поземлени имоти. Но основанието за това е уредено в частното право.

63. Поради това при получаването на вноските за ползване Общината действа в качеството на данъчнозадължено лице. Няма причина действието на Общината да се квалифицира по-различно, отколкото досега.

64. В това отношение Законът за преобразуването не засяга (частноправния) характер на таксата. Това се потвърждава и в член 12, параграф 2 от Закона за преобразуването. Той именно препраща изрично към член 12a от Закона за стопанисването на недвижимите имоти, който урежда частноправния характер на таксите, плащани от дългосрочния ползвател.

Г. Заключение

65. Поради това предлагам на Съда да постанови следното решение:

„1. Преобразуването по силата на закона на правото на дългосрочно ползване на недвижим имот в право на собственост върху него, каквото е налице в конкретния случай, представлява облагаема с ДДС доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 във връзка с член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112.

2. Община, която събира такси за преобразуването по силата на закона на правото на дългосрочно ползване на недвижим имот в право на собственост върху него при обстоятелства като разглежданите в главното производство, действа в качеството на данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1, а не като държавен орган по смисъла на член 13 от Директива 2006/112“.