Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 6 февруари 2020 година [1]

Дело C-716/18

CT
срещу
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1

(Преюдициално запитване, отправено от Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния)

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Членове 287 и 288 от Директивата за ДДС — Специален режим за малките предприятия — Освобождаване при оборот под определен праг — Изчисляване на този праг за освобождаване от данък при множество икономически дейности — Понятие за „сделки с недвижими имоти“, които „не са спомагателни сделки“ и следва да се вземат в предвид при изчисляването

I. Въведение

1. Настоящото производство се отнася до така нареченото освобождаване на малки предприятия. В съответствие с него държавата членка може да освободи от данък върху добавената стойност данъчнозадължени лица с годишен оборот под определен размер. В Румъния този размер е 65 000 EUR. Понастоящем въпросът е как да се изчислява този размер, ако данъчнозадълженото лице извършва различни дейности. В настоящия случай данъчнозадълженото лице е получавало през 2012 г. доходи от консултантска дейност като експерт-счетоводител, данъчен консултант и адвокат, като синдик, като писател и от отдаването под наем на недвижим имот.

2. Тъй като Румъния не включва в това изчисление доходите/оборота от адвокатската дейност, прагът от 65 000 EUR би бил надвишен само ако се включат приходите от отдаване под наем. Член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС включва в това изчисление „стойността на сделки с недвижими имоти“, но само ако тези сделки не са „спомагателни сделки“. Понастоящем Съдът получава за първи път възможността да изясни дали отдаването под наем на недвижим имот следва да се квалифицира като „сделка с недвижими имот“ и кога може да се приеме, че е налице незначителна „спомагателна сделка“.

1 Език на оригиналния текст: немски.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

3. Правната уредба на Съюза е установена в членове 287 и 288 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].

4. Член 287, точка 18 от Директивата за ДДС предвижда:

„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; […]“.

5. Съгласно член 1 от Решение за изпълнение на Съвета 2012/181/ЕС от 26 март 2012 година[3] чрез дерогация от член 287, точка 18 от Директива 2006/112 на Румъния се разрешава да освободи от ДДС данъчнозадължените 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.

6. 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 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“.

7. Освен това член 174, параграф 2 съдържа следната разпоредба във връзка с разделянето на части на приспадането на платения по получени доставки данък:

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

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, в действащата през 2012 г. редакция.

3 Решение за изпълнение на Съвета за предоставяне на разрешение на Румъния да въведе специална мярка за дерогация от член 287 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (2012/181/ЕС) (ОВ L 92, 2012 г., стр. 26).

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“.

Б. Румънското право

8. В румънското право съответните разпоредби се съдържат в Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Закон № 571 от 22 декември 2003 г. за Данъчния кодекс) с последващи изменения и допълнения (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“). Член 152 от Данъчния кодекс в това отношение предвижда:

„(1) Установено в Румъния данъчнозадължено лице съгласно член 125[1], параграф 2, буква а), което декларира или реализира годишен оборот под прага от 65 000 EUR […], съответно 220 000 RON, може да поиска освобождаване от данъка, […] по отношение на дейностите, предвидени в член 126, параграф 1 […].

(2) За подлежащите на облагане лица, които искат прекратяване на регистрацията си по ДДС, оборотът, който служи за референтна стойност за прилагането на параграф 1, се състои от общата стойност без данъка на доставките на стоки и на услуги, извършени от данъчнозадълженото лице през една календарна година, облагаеми или не, или, според случая, които биха били облагаеми, ако не биха били осъществявани от малко предприятие, на сделките във връзка с икономически дейности, за които се приема, че мястото на доставка на стоката/услугата е в чужбина, ако данъкът би подлежал на приспадане, в случай че тези сделки са реализирани в Румъния съгласно член 145, параграф 2, буква b), на освободените сделки с право на приспадане и на освободените сделки без право на приспадане, предвидени в член 141, параграф 2, букви a), b), e) и f), ако те не са спомагателни към основните дейности […]“.

9. В точка 47, параграф 3 от Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Решение № 44 на правителството на Румъния от 22 януари 2004 г. за одобряване на Методологичните норми за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), изменено и допълнено с Решение № 670 от 4 юли 2012 г., е предвидено следното:

„Една сделка е спомагателна към основната дейност, 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 сделката, и размерът на подлежащия на приспадане данък за сделката са незначителни“.

III. Фактите и преюдициалното запитване

10. Както беше посочено, жалбоподателят упражнява, наред с дейността си на университетски преподавател, редица свободни професии, по-точно на експерт-счетоводител, на данъчен консултант, на синдик и на адвокат. Освен това понякога получава доходи от авторски права.

11. Съгласно румънските правни разпоредби жалбоподателят има само един номер за данъчна регистрация за „счетоводство, одит, данъчни консултации“, съответстващи на професиите данъчен консултант и експерт-счетоводител. Във връзка с упражняването на тези професии жалбоподателят декларира различни седалища. Като седалище на кантората му на синдик е регистриран недвижим имот, който е собственост на жалбоподателя.

12. От 2007 г. жалбоподателят получава и доходи от отдаването под наем на посочения недвижим имот. Имотът е отдаден под наем на търговско дружество, в което жалбоподателят е съдружник и управител. Седалището на това дружество е в така наетия недвижим имот, и дружеството осъществява в него консултантски, счетоводни и одиторски дейности, както и данъчни консултации. Декларираният основен предмет на дейност са „консултантските дейности в областта на търговската дейност и управлението“.

13. През 2016 г. на жалбоподателя е извършена данъчна ревизия за ДДС, дължим за периода от 1 януари 2011 г. до 30 юни 2016 г. След тази проверка данъчната администрация (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, наричана по-нататък „AJFP“) констатира, че през 2012 г. жалбоподателят е превишил прага на оборота от 220 000 RON (65 000 EUR), предвиден за прилагането на специалния режим на освобождаване за малките предприятия, поради което бил длъжен да се регистрира за целите на ДДС. Вследствие на това AJFP определя дължимия от жалбоподателя ДДС в размер на 95 184 RON.

14. При определянето на посочения оборот AJFP взема предвид както доходите, получени от жалбоподателя от упражняването на свободните професии на данъчен консултант, експерт-счетоводител и синдик, така и приходите от авторските права, а също и от отдаването под наем на недвижимия имот в режим на съсобственост. В изчисленията не са включени нито доходите от трудово правоотношение, по което работи като преподавател, нито доходите от адвокатска дейност, за които се прилага специално данъчно облагане.

15. AJFP констатира, че през 2012 г. 69 % от общата сума на доходите на жалбоподателя са получени от дейността му като синдик, 17 % — от отдаването под наем на недвижимия имот, и 14 % — от дейността му като експерт счетоводител и дейността като данъчен консултант. Въз основа на това AJFP приема, че през съответната година жалбоподателят е извършвал основно дейността на синдик с оглед на дела на получените от нея доходи спрямо общите му доходи, както и че отдаването под наем на недвижимия имот не би могло да се квалифицира като „спомагателна сделка“ към тази дейност, за да може да се изключи от изчисляването на оборота за посочената година.

16. Подадената по административен ред жалба срещу ревизионния акт е отхвърлена с решение от 22 август 2017 г. Жалбата, подадена по съдебен ред срещу това решение, е отхвърлена от Tribunalul Timiș, (Окръжен съд Тимиш, Румъния) с решение от 26 март 2018 г. Жалбоподателят подава срещу това съдебно решение жалба пред запитващата юрисдикция. Curtea de Apel Timișoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния) спира производството и на основание член 267 ДФЕС отправя до Съда на Европейския съюз следните три преюдициални въпроса:

„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 посочените 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 съдружник и управител със седалище в същия недвижим имот, и което юридическо лице извършва професионални дейности от същото естество като извършваните от разглежданото физическо лице?“.

17. В производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателят, Румъния и Европейската комисия.

IV. Правен анализ

18. С трите въпроса, които — както правилно предлага Румъния — могат да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи как следва да се тълкува член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС. По-конкретно тя би искала да установи как следва да се прецени дали са налице „сделки с недвижими имоти“, които „не са спомагателни сделки“.

19. Това зависи в главна степен от смисъла и целта на освобождаването от данък по член 287 от Директивата за ДДС (вж. по този въпрос раздел А по-долу). В това отношение следва да се изясни дали отдаването под наем на дадена сграда е „сделка с недвижими имот“ (вж. по този въпрос раздел Б по-долу), и въз основа на какви критерии то следва да се определи като „спомагателна сделка“ по смисъла на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС (вж. по този въпрос раздел В по-долу). Според запитващата юрисдикция, ако при прилагането на тези критерии отдаването под наем в конкретния случай следва да се разглежда като такава спомагателна сделка (вж. по този въпрос раздел Г по-долу), жалбоподателят няма да надвишава праговете на освобождаването съгласно член 287 от Директивата за ДДС.

20. Тъй като обаче Съдът следва да предостави на запитващата юрисдикция и отговор, който е полезен за решаването на спора в главното производство спор, на Комисията трябва да се обърне внимание на следното: съгласно акта за преюдициално запитване в изчисленията на прага за освобождаване не са включени нито доходите от трудово правоотношение, по което работи като преподавател, нито получените от адвокатска дейност. Основанието за това очевидно е фактът, че за тях се прилага специално данъчно облагане.

21. Невключването на доходи от упражняването на дейност като заето лице (в случая в качеството на професор) е разбираемо от гледна точка на правото в областта на ДДС, тъй като в това отношение не са налице облагаеми сделки. Тъй като обаче дейността като самостоятелно зает адвокат безспорно е независима икономическа дейност по смисъла член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, са налице облагаеми сделки, които по принцип се включват в изчисленията. Въпросът дали тези сделки подлежат на друго данъчно облагане или не, е ирелевантен в това отношение. Този въпрос би стоял по друг начин, ако жалбоподателят

имаше доходи като адвокат, работещ по трудово правоотношение (тоест като упражняващ дейност като заето лице), съответно ако сделките не бяха сключени от него, а от дружеството. Тъй като в преюдициалното запитване няма яснота в това отношение, националната юрисдикция трябва да провери това обстоятелство.

A. Смисъл и цел на освобождаването от данък съгласно член 287 от Директивата за ДДС

22. За да се прецени дали въпреки сделките за отдаване под наем жалбоподателят все пак може да попадне в обхвата на режима на освобождаване от данък на т.нар. малки предприятия[4] съгласно член 287 от Директивата за ДДС, първо трябва да се определят смисълът и целта на това специално освобождаване. Тъй като то не е обективно свързано с вида на дейността, а само с обстоятелството, че конкретното данъчнозадължено лице не е достигнало определен праг на оборота, член 287 от Директивата за ДДС предвижда субективно освобождаване от данък.

23. Както Съдът вече е постановил[5] и както съм посочила на друго място[6], смисълът на това субективно данъчно освобождаване се състои преди всичко в опростяване на административните изисквания.

24. Без такъв праг данъчната администрация би била длъжна да третира всяко лице, което упражнява дори и незначителна икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, като данъчнозадължено лице с получаването на първото евро реализиран приход. Това би довело до административни разходи не само от страна на данъчнозадълженото лице, но и от страна на данъчната администрация, без да са налице съответни данъчни приходи[7]. Тези усилия във връзка с контрола и свързаните с тях разходи на данъчната администрация, без да са налице съответни данъчни приходи, следва да се избягват посредством въвеждането на минимален праг. Това става ясно и в предложението на Комисията за Шеста директива на Съвета относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота от 1973 г. Още там изрично се набляга на трудностите на държавите членки при прилагането на общия режим на ДДС по отношение на малките предприятия[8].

25. Свързаното с това предимство за малките предприятия, например в смисъл на насърчаване на новосъздадените предприятия[9], се явява в това отношение по-скоро естествена последица, отколкото смисъл и цел на тази правна уредба. Това е видно именно от релевантния в настоящия казус член 288 от Директивата за ДДС. По-конкретно този член изяснява, че минималният праг по член 287 от Директивата за ДДС (който може да бъде определян от държавите членки) не е свързан с размера на предприятието или с продължителността на неговото досегашно присъствие на пазара, а само с размера на очакваните данъчни приходи.

26. В оборота, който е релевантен за определянето дали е налице дадено т.нар. малко предприятие, се включват по-специално само облагаеми сделки (член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС) и някои освободени от данък сделки (т. 2—4) на предприятието. Стойността на останалите освободени от данък сделки може да се окаже

4 Вж. заглавието на глава 1 от дял XII (Специален режим за малки предприятия).

5 Решения от 2 май 2019 г., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, т. 37 in fine), и от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 63).

6 Заключение по дело Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, т. 33 in fine).

7 Вж. също така изрично решение от 2 май 2019 г., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, т. 38).

8 Вж. мотивите към член 25 (Малки предприятия) на стр. 27 в Предложението на Комисията от 20 юни 1973 г., COM(73) 950 окончателен.

9 Вж. по този въпрос решения от 29 юли 2019 г., B (Оборот на дилър на употребявани автомобили) (C-388/18, EU:C:2019:642, т. 42 и цитираната съдебна практика), и от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 63 и 70), както и представеното от мен заключение по дело Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, т. 33 и 54).

толкова висока, че те да не изключват освобождаване от данък на другите облагаеми сделки. Например по този начин се обхващат и големи болници, доколкото същите извършват само облагаеми сделки с незначителна стойност. Тогава тези данъчнозадължени лица могат да третират и посочените сделки като освободени от данък, дори ако поради своя размер не могат да бъдат определени в общия смисъл на думата като малки предприятия или поради дългогодишната си дейност на пазара — като новосъздадени предприятия.

27. Обстоятелството, че с това освобождаване от данък не се цели насърчаване на новосъздадени предприятия, се доказва и от териториалната привръзка в разпоредбата. Тя освобождава само сделки, които са облагаеми на територията на страната. По този начин големи местни предприятия, които извършват облагаеми сделки с висока стойност в чужбина и облагаеми сделки с ниска стойност само на територията на страната, все пак попадат в приложното поле на освобождаването. Освен това в разпоредбата на член 287 от Директивата за ДДС не се предвижда облекчение, а праг за освобождаване. С надвишаването на прага всички сделки стават облагаеми от първото евро, докато облекчението би останало. Този принцип „всичко или нищо“ е по-скоро неподходящ за насърчаване на новосъздадени предприятия, тъй като поставя особено успешни новосъздадени предприятия в неблагоприятно положение спрямо по-малко успешни новосъздадени предприятия.

28. В заключение член 287 от Директивата за ДДС цели преди всичко административно облекчение в полза на държавите членки.

Б. Тълкуване на критерия „сделки с недвижими имоти“

29. Ако член 287 от Директивата за ДДС е разпоредба de minimis, която освобождава облагаеми сделки с по-малка стойност от съображения за опростяване на административните изисквания, тогава тя трябва да се тълкува ограничително. Широко тълкуване не е съвместимо с характера на разпоредба de minimis [10].

30. Освен това съгласно член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС за целите на прилагането на минималния праг в изчисляването на оборота се включва стойността на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък. Следователно тази разпоредба изрично уточнява, че *всички* облагаеми сделки следва бъдат включени в изчисляването.

31. Ето защо другите стойности, посочени в точки 2—4, които трябва да се включат в изчисляването, могат да се отнасят само до освободени сделки. В противен случай не би имало смисъл да бъдат посочвани отделно. Освен това в член 288, първа алинея, точки 2 и 3 от Директивата за ДДС също изрично се посочва необлагаемият характер на въпросните сделки.

32. Формулировката „сделки с недвижими имоти“ в точка 4 може също да се отнася само до сделките с недвижими имоти, които подлежат на освобождаване съгласно член 135, параграф 1, букви й), к) и л) от Директивата за ДДС. Ето защо обстоятелството, че законодателят на Съюза не споменава изрично тези разпоредби, за разлика от финансовите сделки, които също посочва в точка 4, е ирелевантно.

10 Решение от 2 май 2019 г., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, т. 27), Съдът застъпва подобно становище, когато приема, че дерогация или изключение от общо правило трябва да се тълкува ограничително — вж. например решение от 28 септември 2006 г., Комисия/Австрия (C-128/05, EU:C:2006:612, т. 22).

33. Не е съвсем ясно обаче дали терминът „сделки с недвижими имоти“ обхваща само освободената от данък търговия с недвижими имоти (член 135, параграф 1, букви й) и к) от Директивата за ДДС), или и освободеното от данък отдаване под наем на недвижими имоти (член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС). Въз основа на текста може да се заключи по-скоро първото, тъй като в текстовете на другите езици се набляга по-скоро на прехвърлянията (на френски език „opérations immobilières“; на английски език „real estate transactions“). Въпреки това тези текстове също така допускат възможността в общия смисъл на думата да включват и отдаването под наем на недвижим имот.

34. С оглед на тази широка формулировка определящо значение имат смисълът и целта на член 287 от Директивата за ДДС, тоест характерът de minimis на правния режим за малките предприятия. Поради това считам, че е необходимо понятието за освободените от данък сделки с недвижими имоти, които трябва да бъдат включени в изчисляването на оборота, да се тълкува разширително и — в съответствие със становището на Комисията — да се включат и освободени от данък сделки за отдаване по наем, с цел да се ограничи приложното поле на член 287 от Директивата за ДДС.

35. Следователно, за да възникне изобщо въпросът относно характера на спомагателна сделка, ищецът трябва да е сключвал *освободена от данък* сделка за отдаване под наем на недвижим имот. От преюдициалното запитване не може да се заключи дали това е така и следователно това обстоятелство трябва да се провери от националната юрисдикция.

B. Условия за наличие на „спомагателна сделка“

36. Трябва да бъдат изяснени и условията за наличие на „спомагателна сделка“ по смисъла на член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС. Уредените в тази точка освободени от данък сделки следва да бъдат включени в изчисляването на прага за освобождаване само ако не са спомагателни сделки.

37. По този начин законодателят на Съюза гарантира, че посочените там сектори, чиято дейност по принцип е освободена от данък (банки, застрахователни компании и сектор на недвижимите имоти), нямат право да се възползват от така нареченото освобождаване от данък на малки предприятия по отношение на техните облагаеми сделки, които не надвишават прага за освобождаване. При тях освободените от данък сделки не са спомагателни, а основни сделки.

38. Досега Съдът не се е произнасял по въпроса кои са условията за наличието на спомагателна сделка.

39. Когато обаче става въпрос за изчисляването на пропорционалното приспадане в член 174, параграф 2, букви б) и в), Директивата за ДДС използва сходното понятие „съпътстващи сделки“ [11]. В това отношение става дума за обхвата на приспадането, когато облагаеми получени доставки се използват както за облагаеми, така и за освободени извършени доставки.

40. По този въпрос Съдът вече се е произнесъл, [12] че дадена икономическа дейност не може да бъде квалифицирана като съпътстваща, ако съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата стопанска дейност или ако предполага значително използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС.

11 В текста на френски език двете понятия са дори идентични („charactère d'opérations accessoires“). Същото се отнася за текста на румънски език („operațiuni accesorii“). Това обаче не се отнася за текстовете на немски („Nebenumsatz“ спрямо „Hilfsumsatz“) и на английски език („ancillary transactions“ спрямо „incidental transactions“).

12 Решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, т. 31), където се цитира решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 76), и решение от 11 юли 1996 г., Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, т. 22).

41. Тази definitio a contrario може да се приложи в областта на освобождаването от данъци по член 287 от Директивата за ДДС. Това е така, тъй като, ако е налице пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата стопанска дейност на предприятието, тази дейност споделя съдбата на „основната дейност“ и вече не може да се разглежда като съпътстваща сделка, нито като спомагателна сделка. Просто няма обективно основание тези сделки да се третират отделно.

42. Освен това в решение относно член 174, параграф 2 от Директивата за ДДС Съдът се е произнесъл, че обемът на оборота може да е показател, че тези сделки не следва да се разглеждат като съпътстващи. Обстоятелството, че доходите от тези сделки са по-високи от доходите от дейността, която по данни на съответното предприятие е негова основна дейност, само по себе си обаче не е достатъчно, за да се изключи квалифицирането им като съпътстващи сделки по смисъла на тази разпоредба.[13]

43. Това твърдение може да е вярно за член 174, параграф 2 от Директивата за ДДС и за пропорционалното приспадане, но не и за освобождаване от данък от съображения за опростяване на административните изисквания (правна уредба de minimis). Първият случай се отнася по-конкретно до разделянето на платения по получени доставки данък в зависимост от извършените доставки (като за целта е необходимо да се определи пропорционална ставка на приспадане). Вторият случай обаче се отнася до въпроса кога следва да отпадне освобождаването от данък поради превишаване на праг на оборота, който представлява просто минимален праг (вж. по въпроса за смисъла и целта т. 22 и сл. по-горе).

44. Стойността на предполагаемите спомагателни сделки има съществено значение за такова освобождаване от данък. Ето защо според мен освободени от данък сделки с недвижими имоти, които например по стойност сами по себе си вече надвишават прага за освобождаване по член 287, не могат никога да бъдат спомагателни сделки на така наречено малко предприятие, тъй като нямат незначителен характер.

45. Струва ми се, че идеята в основата на член 288, първа алинея точка 4 от Директивата за ДДС е следната: освобождаването от данък на предприятие, освободено по съображения за опростяване на административните изисквания, не трябва да отпадне поради повече или по-малко случайни и преди всичко еднократни, освободени сделки с недвижими имоти, които са извън неговия действителен предмет на дейност и не оказват влияние върху размера на данъчните приходи.

46. В предложението на Комисията от 1973 г. е налице текст, съгласно който „повече или по-малко само случайни сделки, които изкуствено увеличават обема на оборота от една година за друга“, и сделки, които „не дават правдоподобна представа за размера на предприятието“, трябва да бъдат изключени[14]. Това се потвърждава от член 288, втора алинея от Директивата за ДДС. Този член изключва изрично разпореждането с дълготрайни капиталови активи на предприятието от изчисляването на прага на оборота.

47. Вероятно причината е в отношенията между освободените данъчнозадължени лица (тоест т.нар. малки предприятия) да се избегне неравноправно третиране от гледна точка на правната уредба в областта на ДДС (едно лице остава освободено от данък малко предприятие, а другото губи този статут) чрез такива „извънредни“ сделки.

13 Решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 77).

14 Мотиви към член 25 (Малки предприятия) на стр. 29 в предложението на Комисията от 20 юни 1973 г. COM (73) 950 окончателно.

48. Пример за това може да бъде дългосрочното отдаване под наем на лично имущество. Ако член 288, първа алинея, точка 4 от Директивата за ДДС не изключва отново тази сделка от изчисляването, предприятието ще трябва да начислява данък върху целия годишен оборот от другата си активна дейност. Подобно предприятие, което не отдава под наем такова лично имущество, би могло обаче да продължи да се възползва от освобождаването. Въпреки това повече или по-малко случайното обстоятелство, че се използва допълнително имущество, не оказва влияние върху основния статут на „малко предприятие“ в конкуренцията между такива предприятия. Липсва достатъчната връзка с действителната икономическа дейност на така нареченото малко предприятие. В резултат на това обаче признаването, че са налице спомагателни сделки, е въпрос на преценка [15].

49. Според мен в обхвата на понятието „спомагателни сделки“ всъщност попадат само такива сделки, които нямат тясна връзка с (действително) подлежащата на облагане дейност на данъчнозадълженото лице. Тази връзка липсва, ако те 1) представляват еднократни, извънредни действия, извън действителния предмет на дейност на предприятието, или 2) не изискват значително използване на стоки или услуги в рамките на предприятието, а следва да се разглеждат отделно и в това отношение имат само незначителен характер (такова може да е например незначителното — вж. т. 44 — отдаване под наем на лично имущество).

Г. Относно приложението в конкретния случай

50. Следователно в конкретния случай трябва да се изясни дали отдаването под наем на имота, в който жалбоподателят извършва икономическа дейност като синдик, не е тясно свързано с действително подлежащата на облагане дейност на жалбоподателя.

51. Това ми се струва съмнително. В настоящия случай отдаването под наем на имота не е нито случайно, нито отделено от действително подлежащата на облагане (консултантска) дейност на жалбоподателя. От една страна, самият той използва имота за основно място на неговата подлежаща на облагане дейност като синдик. Следователно дейността по отдаване под наем не е независима от дейността на предприятието.

52. От друга страна, според запитващата юрисдикция жалбоподателят отдава под наем имота на дружество, в което самият той е съдружник и управител и в което и той самият извършва консултантска дейност. Това не е еднократен акт, който не трябва да опорочи изчисляването на годишния оборот (вж. т. 45 по-горе). Напротив, налице е силна връзка (вж. т. 48 по-горе) с действително подлежащата на облагане (консултантска) дейност на жалбоподателя.

53. Следователно в настоящия случай — в съответствие със становището на Комисията и Румъния — поради тясната фактическа и персонална връзка наистина повече не може да става дума за незначителна дейност, извън действителната икономическа (консултантска) дейност на жалбоподателя.

54. Основната компетентност на Съда обаче е да тълкува правото на Съюза. Прилагането на посочените по-горе принципи на тълкуване и свързаната с тях преценка е задача на запитващата юрисдикция.

15 Вж. също Stadie, H., In: Rau/Dürrwächter, UStG, § 19 — бележка 1860 (положение: 183-та актуализация — юли 2019 г.).

V. Заключение

55. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Curtea de Apel Timişoara (Апелативен съд Тимишоара, Румъния), както следва:

„Понятието „сделки с недвижими имоти“, които не са спомагателни сделки, обхваща всички освободени от данък сделки по смисъла на член 135, параграф 1, букви й), к) и л) от Директива 2006/112/ЕО, които нямат тясна връзка с (действително) подлежащата на облагане дейност на предприятието и са незначителни, т.е. сами по себе си не надвишават прага за освобождаване. Тясната връзка липсва, ако те представляват еднократни актове, извън действителния предмет на дейност на предприятието, или не изискват значителното използване на стоки или услуги на предприятието“.