



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

21 февруари 2013 година *

„Шеста директива ДДС — Член 17, параграф 2, буква а) — Право на приспадане на данъка, платен по получена доставка — Необходимост от наличие на пряка и непосредствена връзка между получената доставка и извършена облагаема доставка — Критерий за определяне на тази връзка — Адвокатски услуги, предоставени във връзка с наказателно производство за корупция, образувано лично срещу управителя и основен съдружник на дружество с ограничена отговорност“

По дело C-104/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 22 декември 2011 г., постъпил в Съда на 29 февруари 2012 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Köln-Nord

срещу

Wolfram Becker,

СЪДЪТ (първи състав),

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

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от г-н Т. Henze и г-жа К. Petersen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н В.-Р. Killmann и г-жа С. Soulay, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 2, буква а) и член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 г. (ОВ L 15, стр. 24, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Köln-Nord (наричана по-нататък „Finanzamt“) и г-н Becker по повод правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен по получени доставки от г-н Becker върху адвокатски хонорари във връзка с наказателно производство срещу него в качеството му на управител и основен съдружник на дружество с ограничена отговорност.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му съгласно член 28е от нея гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“. [неофициален превод]

- 4 Съгласно член 18, параграф 1, буква а) от Шеста директива:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно:

- а) в случаите на приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а) да притежава фактура, съставена в съответствие с изискванията на член 22, параграф 3“. [неофициален превод]

- 5 Съгласно член 22, параграф 3, буква б), пето тире от Шеста директива в редакцията му, произтичаща от член 28з от нея, фактурите, издадени в съответствие с разпоредбите на тази директива, трябва да съдържат за целите на ДДС пълното име и адреса на данъчнозадълженото лице и на неговия клиент.

Германското право

- 6 Съгласно член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от Закона от 2005 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 2005; BGBl. 2005 I, стр. 386, наричан по-нататък „UStG“) предприемачът може да приспадне като данъци, платени по получени доставки, дължимия по закон данък за доставките, извършени от друг предприемач за нуждите на неговото предприятие.

- 7 В съответствие с член 15, параграф 2, първо изречение, точка 1 от UStG приспадането се изключва за доставките, които предприемачът използва за извършване на освободени сделки.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 Към момента на настъпване на фактите в основата на главното производство г-н Becker е едноличен търговец и мажоритарен собственик на A-GmbH (наричано по-нататък „А“), дружество с ограничена отговорност, учредено по германското право. Г-н Becker и X са управители на А, чийто предмет на дейност се състои в предприемане на подлежащи на облагане с ДДС строителни работи срещу заплащане. Р, прокуриснт на А, впоследствие става и управител на това дружество.
- 9 Г-н Becker и А са обвързани от споразумение за данъчна консолидация по смисъла на UStG. В резултат г-н Becker и А се разглеждат като едно-единствено данъчнозадължено лице, при което г-н Becker — като т.нар. „консолидиращо“ предприятие — е отговорен за данъчните задължения на групата предприятия, в която са включени той, в качеството му на едноличен търговец, и А.
- 10 След като А изпълнява срещу възнаграждение, за което дължи съответния данък, възложена му обществена поръчка за строителство, компетентната прокуратура започва наказателно разследване срещу г-н Becker и Р. Всъщност са налице подозрения, че преди възлагането на поръчката А е получило поверителна информация относно офертите, подадени от конкурентните предприятия, и по този начин е могло да представи най-изгодната оферта. За да получи тази информация, то предоставило дарове, които от наказателноправна гледна точка могат да се разглеждат съответно като подкуп или съучастие по отношение на г-н Becker и на Р, както и като пасивен подкуп за получилия тези дарове.
- 11 Образованото срещу г-н Becker и Р наказателно производство е прекратено в съответствие с разпоредбите на германския наказателно-процесуален кодекс след заплащането на парични суми.
- 12 В процедурата по наказателно разследване г-н Becker и Р са представлявани всеки от съответния си адвокат. При все това съгласно споразуменията за хонорарите на посочените адвокати клиенти на адвоката на г-н Becker са последният, в качеството му на обвиняем, както и А, докато клиенти на адвоката на Р са последният, в качеството му на обвиняем, и също А. Двете споразумения са подписани и подпечатани от страна на клиентите единствено от А, представлявано от г-н Becker и Р в качеството им на управители.
- 13 Адвокатите издават фактурите си на името на А. Г-н Becker в качеството си на предприятие, консолидиращо А, приспада начисления ДДС в посочените фактури през разглежданата по настоящото дело финансова година, а именно 2005 г.
- 14 Както следва от представената пред Съда преписка, Finanzamt от своя страна счита, че въпросният ДДС не подлежи на приспадане, и в резултат издава акт за изменение на данъчно задължение на г-н Becker. Тъй като подадената от последния административна жалба пред Finanzamt е отхвърлена, г-н Becker сезира Finanzgericht Köln, който уважава жалбата му.
- 15 Bundesfinanzhof, сезиран с ревизионна жалба от Finanzamt, припомня в акта си за преюдициално запитване, че съгласно практиката на Съда упражняването на правото на приспадане предполага наличието на пряка връзка между получените и извършените доставки. Finanzamt обаче изпитва съмнения по въпроса дали наличието на такава връзка зависи от обективното съдържание на получената доставка, или от причината за получаването на тази доставка.

- 16 Всъщност, от една страна, според тази юрисдикция от практиката на Съда следва, че наличието на пряка и непосредствена връзка зависи от обективни обстоятелства (Решение от 8 юни 2000 г. по дело *Midland Bank*, C-98/98, *Recueil*, стр. I-4177, точка 32), както и от обективния характер на съответната сделка (Решение от 6 април 1995 г. по дело *BLP Group*, C-4/94, *Recueil*, стр. I-983, точка 24). Впрочем, ако в настоящия случай се вземе предвид обективният характер на разглежданите в главното производство доставки на адвокатски услуги, следва да се констатира, че те са имали за цел пряко и непосредствено да защитят частните интереси на двамата обвиняеми. Всъщност наказателното преследване е било насочено единствено лично срещу тях, а не срещу А, макар да е съществувала правна възможност за наказателно преследване и срещу последното.
- 17 От друга страна, Съдът приема, че следва също да се разгледа дали облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице е единствената причина за получената доставка (Решение от 8 февруари 2007 г. по дело *Investrand*, C-435/05, *Сборник*, стр. I-1315, точка 33). Такъв е случаят в главното производство, тъй като разглежданите доставки нямаше да бъдат направени от въпросните двама адвокати, ако А не извършваше създаваща оборот и следователно облагаема дейност. Поради това би могло да се приеме, че посочените доставки имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на А. При това положение г-н Becker в качеството си на предприятие, консолидиращо А, би имал право на приспадане на платения ДДС по получени доставки.
- 18 С оглед на тези съображения *Bundesfinanzhof* решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли пряката и непосредствена връзка, която в практиката на Съда се приема за решаваща при тълкуването на израза „за нуждите на неговите облагаеми сделки“ по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от [Шеста директива], да се определя в зависимост:
- от обективното съдържание на получената доставка от данъчнозадълженото лице (в конкретния случай дейността на защитник в наказателното производство, с която се цели дадено физическо лице да не бъде осъдено за престъпление), или
 - от причината за получената доставка (в конкретния случай икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, в рамките на която се твърди, че дадено физическо лице е извършило престъпление)?
- 2) В случай че от решаващо значение е причината за получената доставка, дадено данъчнозадължено лице, възложило съвместно с негов служител извършването на конкретна доставка, има ли право на пълно или на частично приспадане съгласно член 17, параграф 2, буква а) от [Шеста директива] и какви изисквания се поставят при издаването на фактурата с оглед на член 22, параграф 3, буква б), пето тире от [Шеста директива], в случай че доставката е получена от няколко лица?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 19 За да се отговори на първия въпрос, следва най-напред да се припомни, както Съдът вече е постановил, че наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на

ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право (вж. Решение по дело *Midland Bank*, посочено по-горе, точка 24, Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National, C-408/98, Recueil*, стр. I-1361, точка 26 и Решение по дело *Investstrand*, посочено по-горе, точка 23). Правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. Решение по дело *Midland Bank*, точка 30 и Решение по дело *Abbey National*, точка 28, посочени по-горе).

- 20 Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчнозадължено лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Тези разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело *Midland Bank*, посочено по-горе, точка 31 и Решение от 26 май 2005 г. по дело *Kretztechnik, C-465/03, Recueil*, стр. I-4357, точка 36).
- 21 Необходимо е да се отбележи по-нататък, че що се отнася до естеството на „пряката и непосредствена връзка“, която трябва да е налице между получена и извършена доставка, Съдът приема, че няма да е реалистично да се направи опит за развитие на по-точна формулировка в това отношение. Всъщност предвид многообразието на търговските и професионални сделки не е възможно да се даде по-сполучлив отговор относно начина за определяне на връзката, която трябва да съществува във всички случаи между получените и извършените доставки, за да може да се приспадне начисленият върху получените доставки ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *Midland Bank*, посочено по-горе, точка 25).
- 22 Накрая, от съдебната практика следва, че в рамките на прилагането на критерия за пряката връзка от страна на данъчните администрации и националните съдилища те трябва да вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки (вж. в този смисъл Решение по дело *Midland Bank*, посочено по-горе, точка 25), и да държат сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице.
- 23 Всъщност задължението да се вземе предвид само обективното съдържание на въпросната доставка, най-много съответства на преследваната от общата система на ДДС цел, състояща се в обезпечаване на правната сигурност и улесняване на необходимите действия за прилагането на посочения ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело *BLP Group*, посочено по-горе, точка 24, Решение от 9 октомври 2001 г. по дело *Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil*, стр. I-7257, точка 33 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF, C-29/08, Сборник*, стр. I-10413, точка 47).
- 24 Съдът освен това е постановил, че трябва да се установи дали е налице пряка и непосредствена връзка между използваните доставки на стоки или услуги и дадена облагаема сделка, съставляваща извършена доставка или, по изключение, облагаема сделка, съставляваща получена доставка, и от гледна точка на тяхното обективно съдържание (вж. в този смисъл Решение по дело *Midland Bank*, посочено по-горе, точка 32 и по аналогия, що се отнася до данните, които следва да се вземат предвид, за да се установи заявеното намерение на дадено данъчнозадължено лице да отреди определена стока за облагаема по ДДС сделка, Решение от 14 февруари 1985 г. по дело *Rompelman, 268/83, Recueil*, стр. 655, точка 24).
- 25 Тълкуването, съгласно което, за да се определи наличието на „пряка и непосредствена връзка“ между дадена доставка и цялостната икономическа дейност по смисъла на горепосочената съдебна практика, е необходимо да се държи сметка за обективните елементи на получените

- доставки на стоки или услуги, не се поставя под въпрос от обстоятелството, че Съдът в точки 33 и 36 от Решение по дело *Investrand*, посочено по-горе, по същество счита, че щом като упражняването на облагаемата дейност не представлява единствената причина за извършването на определени разходи и разходи, те не могат да се приемат за пряко и непосредствено свързани с тази дейност.
- 26 Всъщност, както следва от точки 25—34 от това решение, от гледна точка на всички обстоятелства, при които са се провели сделките, предмет на делото, по което е постановено посоченото решение, и най-вече с оглед на фактическите обстоятелства, произтичащи от представената му преписка, Съдът приема, от една страна, че *Investrand BV* не е извършило, като доставка, никаква конкретна облагаема по ДДС сделка, довела до разглежданите в главното производство разходи. Той постановява, от друга страна, че след като *Investrand BV* не е доказало, че не би направило тези разходи, ако не упражняваше облагаема икономическа дейност, те не могат да се приемат за направени за нуждите на цялостната облагаема дейност.
- 27 Именно защото е взел предвид обективното съдържание на въпросните сделки в рамките на извършената от него проверка, Съдът е могъл да постанови в точка 34 от Решение по дело *Investrand*, посочено по-горе, че положението на *Investrand BV* е било сходно с това на частен акционер, и е могъл да стигне до извода, че не може да се счита, че тези сделки попадат в приложното поле на Шеста директива.
- 28 В това отношение следва да се уточни, че в своето Решение по дело *Investrand*, посочено по-горе, Съдът не изключва, че предвид съдържанието им разглежданите сделки е можело в друга хипотеза да бъдат свързани с облагаема икономическа дейност. Съдът единствено приема, както следва по същество от точка 33 от посоченото решение, че макар *Investrand BV* да не е извършвало облагаема дейност, това дружество все пак е направило въпросните разходи, така че последните не могат да се разглеждат като направени поради облагаемата дейност на това дружество.
- 29 При тези условия, както изтъква германското правителство, обстоятелството, че определянето на съществуващата пряка и непосредствена връзка между дадена доставка на услуги и цялостната облагаема икономическа дейност трябва да се направи от гледна точка на обективното съдържание на тази доставка на услуги, не изключва възможността да се вземе предвид и единствената причина за съответната доставка, като последната трябва да се разглежда като съставляваща критерий за определяне на обективното съдържание. Щом като е установено, че дадена доставка не е била извършена за нуждите на облагаемата дейност на данъчнозадължено лице, тази доставка не може да се приеме за пряко и непосредствено свързана с тази дейност по смисъла на практиката на Съда, макар тази доставка от гледна точка на обективното ѝ съдържание да е облагаема с ДДС.
- 30 В конкретния случай, на първо място, съгласно предоставените от запитващата юрисдикция данни разглежданите в главното производство доставки на адвокатски услуги са имали за цел пряко и непосредствено да защитят частните интереси на двамата обвиняеми, преследвани за престъпления, дължащи се на тяхното лично поведение. Впрочем, както вече бе уточнено в точка 16 от настоящото решение, наказателното преследване е било насочено единствено лично срещу обвиняемите, а не срещу А, макар да е съществувала правна възможност за наказателно преследване и срещу последното. Оттук тази юрисдикция правилно стига до извода, че с оглед на обективното им съдържание разходите за тези доставки не могат да се приемат за направени за нуждите на цялостната облагаема дейност на А.
- 31 На второ място, запитващата юрисдикция отбелязва, че — доколкото доставките е нямало да бъдат направени от въпросните двама адвокати, ако А не извършваше създаваща оборот и следователно облагаема дейност — съществува причинна връзка между разходите за тези доставки и цялостната икономическа дейност на А. Трябва обаче да се приеме, че тази

причинна връзка не може да се разглежда като съставляваща пряка и непосредствена връзка по смисъла на практиката на Съда. Както отбелязва самата запитваща юрисдикция, не съществува правна връзка между наказателното преследване и А, поради което тези доставки трябва да се приемат за направени изцяло извън контекста на облагаемата дейност на А.

- 32 В това отношение следва да се добави, че обстоятелството, че националното гражданско право задължава предприятие като разглежданото в главното производство да понесе разходите, свързани със защитата на интересите на неговите органи в наказателно производство, е без значение за тълкуването и прилагането на разпоредбите, отнасящи се до общата система на ДДС. Всъщност предвид действащия режим по ДДС, въведен с тази система, определяща е само обективната връзка между направените доставки и облагаемата икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение от 22 декември 2010 г. по дело RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Сборник, стр. I-13805, точка 54), като в противен случай може сериозно да се застраши еднаквото прилагане на правото на Съюза в тази област.
- 33 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че наличието на пряка и непосредствена връзка между дадена доставка и цялостната дейност на данъчнозадълженото лице за целите на определянето дали стоките и услугите са били използвани от него „за нуждите на неговите облагаеми сделки“ по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива, е в зависимост от обективното съдържание на получената стока или услуга от това данъчнозадължено лице. В настоящия случай доставките на адвокатски услуги, чиято цел е да се избегнат наказателни санкции срещу физически лица — управители на данъчнозадължено предприятие, не дават право на това предприятие да приспадне като данък по получени доставки дължимия ДДС за направените доставки.

По втория въпрос

- 34 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

- 35 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 (първи състав) реши:

Наличието на пряка и непосредствена връзка между дадена доставка и цялостната дейност на данъчнозадълженото лице за целите на определянето дали стоките и услугите са били използвани от него „за нуждите на неговите облагаеми сделки“ по смисъла на член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 г., е в зависимост от обективното съдържание на получената стока или услуга от това данъчнозадължено лице.

В настоящия случай доставките на адвокатски услуги, чиято цел е да се избегнат наказателни санкции срещу физически лица — управители на данъчнозадължено предприятие, не дават право на това предприятие да приспадне като данък по получени доставки дължимия данък върху добавената стойност за направените доставки.

Подписи