



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

10 юли 2014 година*

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) — Член 19 — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Сделки за финансов лизинг — Стоки или услуги със смесено предназначение — Правило за определяне на подлежащата на приспадане част от ДДС — Дерогационен режим — Условия“

По дело C-183/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Португалия) с акт от 16 януари 2013 г., постъпил в Съда на 12 април 2013 г., в рамките на производство по дело

Fazenda Pública

срещу

Banco Mais SA,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състав, K. Lenaerts, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия в четвърти състав, M. Safjan, J. Malenovský (докладчик) и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 март 2014 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes и R. Laires, в качеството на представители,
- за финландското правителство, от J. Heliskoski, в качеството на представител,
- за правителството на Обединеното кралство, от J. Beeko и V. Кауе, в качеството на представители, подпомагани от O. Thomas и R. Hill, barristers,
- за Европейската комисия, от M. Afonso и C. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17 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 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Fazenda Pública (Министерство на финансите) и лизинговото дружество Banco Mais SA (наричано по-нататък „Banco Mais“) по повод правилото за изчисляване, което трябва да се приложи, за да се определи подлежащата на приспадане част от данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим или платен при придобиването на стоки и получаването на услуги, използвани за извършване както на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и на такива, за които ДДС не подлежи на приспадане (наричани по-нататък „стоки или услуги със смесено предназначение“).

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, предвижда:

„2. 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;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се отнася до първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Въпреки това държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на икономическата си дейност, при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;

- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на икономическата си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;
 - в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите;
 - г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
 - д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице [ДДС] е незначителен, той да бъде третиран като нулев“. [неофициален превод]
- 4 Член 19, параграф 1 от Шеста директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, гласи:

„Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:

- с числител общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и
- знаменател общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделките, включени в числителя, и от сделките, за които [ДДС] не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите, освен посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващото цяло число“. [неофициален превод]

Португалско право

- 5 Член 23 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), в приложимата му за данъчна 2004 година редакция (наричан по-нататък „CIVA“), предвижда:
- „1. Когато в рамките на дейността си данъчнозадълженото лице осъществява доставки на стоки и услуги, за част от които няма право на приспадане, данъкът, платен върху покупките, се приспада само до процентната част на годишната стойност на сделките, за които има право на приспадане.
 - 2. Независимо от разпоредбите на предходния параграф данъчнозадълженото лице може да извърши приспадане за всички или част от употребените стоки и услуги в зависимост от реалното им предназначение, при условие че предварително е уведомил главната дирекция за преки и непреки данъци, която има възможност да му наложи специални условия или да прекрати тази процедура в случай на значителни отклонения в облагането.
 - 3. Данъчната администрация може да задължи данъчнозадълженото лице да предприеме действия в съответствие с предходния параграф:
- а) когато данъчнозадълженото лице осъществява различни стопански дейности;

б) когато прилагането на процедурата по параграф 1 води до значителни отклонения в облагането.

4. Специалната подлежаща на приспадане част съгласно параграф 1 се определя чрез дроб с числител годишния оборот (без ДДС) от доставките на стоки и услуги, за които не се предвижда право на приспадане на ДДС съгласно член 19 и член 20, параграф 1, и знаменател годишния оборот (без ДДС) от всички доставки на стоки и услуги, осъществени от данъчнозадълженото лице, включително освободените доставки и доставките извън приложното поле на ДДС, по-специално необлагаемите субсидии, които не са субсидии за оборудване.

5. За целите на изчислението по предходната точка обаче не се вземат предвид доставките на дълготрайни материални активи, използвани за дейността на предприятието, както и сделките с недвижими имоти или финансовите сделки, съпътстващи осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност.

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

6. Banco Mais е банка, извършваща дейност по финансов лизинг в автомобилния сектор, както и други финансови дейности.
7. От представената пред Съда преписка е видно, че при упражняване на дейността си Banco Mais извършва както сделки, които пораждат право на приспадане, така и такива, които не пораждат това право. Във връзка с това Banco Mais използва стоки и услуги, предназначени единствено за едната или другата от тези категории сделки, както и стоки и услуги със смесено предназначение, за получаването на които трябва да заплати ДДС.
8. За данъчната 2004 година Banco Mais е приспаднала изцяло ДДС, платен за получаването на стоките и услугите, предназначени за извършването на сделки, пораждащи право на приспадане, сред които е придобиването на превозни средства за нуждите на упражняваната от тази банка дейност по финансов лизинг.
9. Що се отнася до стоките и услугите със смесено предназначение, Banco Mais е изчислила подлежащата на приспадане част въз основа на дроб с числител, в който се съдържат възнагражденията, получени по финансовите сделки, пораждащи право на приспадане, към които е прибавен оборотът, получен от пораждащите право на приспадане сделки за финансов лизинг, и знаменател, в който се съдържат възнагражденията, получени по всички финансови сделки, към които е прибавен оборотът, получен от всички сделки за финансов лизинг. На практика въз основа на този метод Banco Mais е приела, че подлежащата на приспадане част е 39 % от дължимия или платен за тези стоки или услуги ДДС.
10. След данъчна проверка, извършена през 2007 г. за данъчната 2004 година, с решение на Fazenda Pública от 7 февруари 2008 г. на Banco Mais е наложено допълнително задължение за заплащане на ДДС с компенсаторни лихви, тъй като използваният от това дружество метод за определяне на подлежащата на приспадане част е довел до значително отклонение при определянето на размера на дължимия данък.
11. В това решение Fazenda Pública не е поставило под съмнение възможността за Banco Mais да изчисли подлежащата на приспадане част, що се отнася до неговите кредитни сделки, различни от тези за финансов лизинг, по същество въз основа на частта от възнагражденията, получена по сделки, пораждащи право на приспадане. За разлика от това по отношение на сделките за

финансов лизинг Fazenda Pública е счело, че използването като критерий на частта от оборота, получен от пораждащите право на приспадане сделки, без да се изключи от този оборот частта от плащанията по финансовия лизинг, компенсираща стойността на придобиване на превозните средства, е довело до отклонение при изчисляването на подлежащата на приспадане част.

- 12 Banco Mais е оспорила решението на Fazenda Pública от 7 февруари 2008 г. с жалба, подадена пред Tribunal tributário de Lisboa на 6 май 2008 г.
- 13 Посочената юрисдикция е уважила жалбата на Banco Mais по съображението, че данъчната администрация е тълкувала *contra legem* член 23, параграф 4 от CIVA, тъй като тази разпоредба, в която не се съдържа изключение относно дейността по финансов лизинг, предвижда, че подлежащата на приспадане част за стоките и услугите със смесено предназначение трябва да се изчислява въз основа на оборота от всички сделки, пораждащи право на приспадане. В съответствие с тази разпоредба Banco Mais е имало право да вземе предвид всички плащания по лизинга, извършени от лизингополучателите.
- 14 Fazenda Pública обжалва първоинстанционното съдебно решение пред запитващата юрисдикция, като твърди по същество, че спорът се отнася не до тълкуването на член 23, параграф 4 от CIVA, в който е уточнено правилото за приспадане, предвидено в параграф 1 на този член, а до възможността за администрацията да изисква от данъчнозадълженото лице да определи обхвата на правото си на приспадане според предназначението на стоките и услугите, за да се предотврати значително отклонение в облагането. Всъщност използваният от Banco Mais метод, който се изразява в това да включи в числителя и знаменателя на дроб, с който определя подлежащата на приспадане част, всички плащания, извършени от клиентите по договорите им за финансов лизинг, водел до подобно отклонение, тъй като по-конкретно частта от плащанията по лизинга, която компенсира придобиването на превозните средства, не отразява реалната част от разходите, свързани със стоките и услугите със смесено предназначение, която може да се приспадне от облагаемите сделки.
- 15 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли по договор за финансов лизинг извършеното от клиента плащане, което се състои от погасителна вноска, лихви и други разноси, да се включи в пълен размер в знаменателя на подлежащата на приспадане част, или напротив, трябва да се вземат предвид само лихвите, тъй като те представляват възнаграждението или печалбата, придобивани от банкова дейност посредством посочения договор?“.

По преюдициалния въпрос

- 16 От данните по представената пред Съда преписка е видно, че спорът в главното производство се отнася до законосъобразността на решението на Fazenda Pública да преизчисли частта от ДДС, подлежаща на приспадане от Banco Mais, що се отнася до стоките и услугите със смесено предназначение (вж. точка 9 от настоящото решение), чрез прилагане на предвидения в член 23, параграф 2 от CIVA режим на приспадане.
- 17 Впрочем съгласно последната разпоредба във връзка с член 23, параграф 3 от CIVA в случай на значителни отклонения в облагането данъчнозадълженото лице може да бъде задължено да извърши приспадане на ДДС за всички или за част от употребените стоки и услуги в зависимост от реалното им предназначение.

- 18 По този начин посочената разпоредба възпроизвежда по същество правилото за определяне на подлежащата на приспадане част от ДДС, уредено в член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива, който представлява дерогираща разпоредба по отношение на правилото, предвидено в член 17, параграф 5, първа алинея и в член 19, параграф 1 от тази директива.
- 19 Ето защо следва да се приеме, както потвърждава и португалското правителство в съдебното заседание, че с член 23, параграф 2 от CIVA се транспонира във вътрешното право на съответната държава членка член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива.
- 20 При тези обстоятелства се налага изводът, че поставеният въпрос се отнася по същество до това дали член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство той не допуска възможността държава членка да задължи банка, която упражнява по-специално дейност по финансов лизинг, да включи в числителя и в знаменателя на дроб, която служи за определяне на една и съща подлежаща на приспадане част за всички свои стоки и услуги със смесено предназначение, само частта от плащанията, извършвани от клиентите по техните договори за финансов лизинг, която съответства на лихвите.
- 21 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, т. 34).
- 22 В случая член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива предвижда, че държава членка може да разреши или да задължи данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите.
- 23 Предвид текста на тази разпоредба държава членка може да предвиди режим на приспадане, който да отчита специфичното използване на всички или на част от съответните стоки и услуги.
- 24 Тъй като в Шеста директива не са уредени правилата, които могат да се прилагат в този случай, те следва да бъдат определени от държавите членки (вж. в този смисъл решения Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, т. 25 и Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, т. 31).
- 25 Възщност, от една страна, както е видно ясно от текста на член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, последната разпоредба се отнася само до подлежащата на приспадане част, предвидена в член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива и следователно урежда подробно правило за изчисляване само за случая, предвиден в същия член 17, параграф 5, първа алинея (вж. в този смисъл решение Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, т. 22).
- 26 От друга страна, макар втора алинея на член 17, параграф 5 от Шеста директива да предвижда, че това правило за изчисляване се прилага за всички стоки и услуги със смесено предназначение, получени от данъчнозадълженото лице, трета алинея на същия член 17, параграф 5, част от който е и разпоредбата, съдържаща се в буква в), започва с думите „въпреки това“, което предполага наличието на дерогации от посоченото правило (решение Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, т. 23).
- 27 При все това при упражняването на тази възможност, предоставена в член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива, да дерогира предвиденото в същата директива правило за изчисляване, всяка държава членка е длъжна да се съобразява с целта и структурата на тази директива и да спазва принципите, на които се основава общата система на ДДС (решения BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 22 и Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, т. 52).

- 28 В това отношение Съдът напомня, че режимът на приспадане цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на дължимия или заплатен ДДС в рамките на всички негови икономически дейности. Следователно общата система на ДДС гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (решение Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, т. 15).
- 29 От друга страна, Съдът е приел, че целта на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива е да позволи на държавите членки да вземат предвид присъщите специфични характеристики на някои дейности на данъчнозадължените лица, за да достигнат до по-точни резултати при определянето на обхвата на правото на приспадане (вж. в този смисъл решения Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, т. 24 и VLC Baumarkt, EU:C:2012:689, т. 23 и 24).
- 30 От изложеното по-горе следва, че като се вземат предвид, на първо място, текстът на член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива, на второ място, контекстът, в който се вписва тази разпоредба, на трето място, принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, както и, на четвърто място, целта на член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива, всяка държава членка, която упражнява възможността, предоставена в член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива, трябва да следи за това условията на изчисляване на подлежащата на приспадане част от ДДС да позволяват да се установи с най-голяма точност частта от ДДС, която се отнася до сделки, пораждащи право на приспадане (вж. в този смисъл решение VLC Baumarkt, EU:C:2012:689, т. 23).
- 31 Всъщност присъщият на общата система на ДДС принцип на неутралност изисква условията за изчисляване на приспадането да отразяват обективно действителната част от разходите, понесени за получаването на стоките и услугите със смесено предназначение, която може да се приспадне от сделките, пораждащи право на приспадане (вж. в този смисъл решение Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 37).
- 32 За тази цел Шеста директива допуска държавите членки да прилагат за дадена сделка метод или критерий за разпределяне, различен от метода, основан на оборота, при условие че този метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, в сравнение с прилагането на метода, основан на оборота (вж. в този смисъл решение VLC Baumarkt, EU:C:2012:689, т. 24).
- 33 В това отношение следва да се отбележи, че макар да е възможно за извършването от банка на сделки за финансов лизинг в автомобилния сектор като разглежданата в главното производство да е необходимо използването на някои стоки и услуги, като свързаните със сгради, потребление на електричество и услуги от различни области, най-често това използване се налага преди всичко в резултат на финансирането и управлението на договорите, сключени между лизингодателя и неговите клиенти, а не от предоставянето на автомобилите на тяхно разположение. Запитващата юрисдикция следва да провери дали случаят по главното производство е такъв.
- 34 При подобни обстоятелства обаче изчисляването на подлежащата на приспадане част от ДДС чрез прилагане на метода, основаващ се на оборота, при който се вземат предвид сумите, които се отнасят до частта от извършваните от клиентите плащания и служат за компенсирание на предоставянето на автомобилите на разположение, води до определяне на подлежащата на приспадане част от ДДС, платен по получени доставки, което е не толкова точно, колкото определянето ѝ въз основа на прилагания от Fazenda Pública метод, основаващ се само на частта от плащанията, съответстваща на лихвите, представляващи насрещната престация на понасяните от лизингодателя разходи по финансиране и управление на договорите, след като

последните две задачи са причината за използването в по-голямата му част на стоките и услугите със смесено предназначение с оглед на осъществяването на сделки за финансов лизинг в автомобилния сектор.

- 35 Предвид всички съображения, изложени по-горе, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство той допуска възможността държава членка да задължи банка, която упражнява по-специално дейност по финансов лизинг, да включи в числителя и в знаменателя на дроб, която служи за определяне на една и съща подлежаща на приспадане част за всички свои стоки и услуги със смесено предназначение, само частта от плащанията, извършвани от клиентите по техните договори за финансов лизинг, която съответства на лихвите, когато използването на тези стоки и услуги се налага преди всичко в резултат на финансирането и управлението на тези договори, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

- 36 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 (четвърти състав) реши:

Член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) 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, трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство той допуска възможността държава членка да задължи банка, която упражнява по-специално дейност по финансов лизинг, да включи в числителя и в знаменателя на дроб, която служи за определяне на една и съща подлежаща на приспадане част за всички свои стоки и услуги със смесено предназначение, само частта от плащанията, извършвани от клиентите по техните договори за финансов лизинг, която съответства на лихвите, когато използването на тези стоки и услуги се налага преди всичко в резултат на финансирането и управлението на тези договори, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи