



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

17 юли 2014 година*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 16 и 18 — Финансов лизинг — Вещи, които са предмет на договор за лизинг — Неполучаване на тези вещи обратно от лизинговото дружество след развалянето на договора — Липси“

По дело C-438/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Румъния) с акт от 9 април 2013 г., постъпил в Съда на 2 август 2013 г., в рамките на производство по дело

BCR Leasing IFN SA

срещу

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състав, G. Arestis и Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за BCR Leasing IFN SA, от D. Dascălu, адвокат,
- за румънското правителство, от R. H. Radu, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от G.-D. Balan и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

* Език на производството: румънски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 16 и 18 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между BCR Leasing IFN SA (по-нататък „BCR Leasing“) и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de administrare a marilor contribuabili и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția generală de soluționare a contestațiilor (наричани по-нататък общо „Agenția“) във връзка с плащането на данък върху добавената стойност (по-нататък „ДДС“) за стоки, които са предмет на договор за финансов лизинг, но са установени като липси вследствие на невръщането им на дружеството лизингодател.

Правна уредба

Директивата за ДДС

- 3 Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС има следната редакция:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

- a) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 4 Член 14 от Директивата за ДДС предвижда:

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

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

[...]

- 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;

[...]“.

5 В член 16 от тази директива се предвижда следното:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки.

Употребата на стоки за стопански цели обаче, като мостри или подаръци с малка стойност, не се третира като възмездна доставка на стоки“.

6 Член 18 от Директивата за ДДС има следната редакция:

„Държавите членки могат да третират всяка от следните сделки като възмездна доставка на стоки:

- а) употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС, ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;
- б) употребата от данъчнозадължено лице на стоки за целите на необлагаема сфера на дейност, когато дължимият за такива стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а);
- в) освен в случаите, посочени в член 19, задържането на стоките от данъчнозадължено лице или от неговите правоприменници, след като то преустанови облагаемата си икономическа дейност, когато дължимият за тези стоки ДДС е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при тяхното придобиване или при тяхната употреба в съответствие с буква а)“.

7 Членове 184—186 от Директивата за ДДС, които се съдържат в глава 5, озаглавена „Корекции на приспаданията“, от дял X, озаглавен „Приспадане на данъка“, от тази директива, имат следната редакция:

„Член 184

Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

Член 185

1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещь, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция.

Член 186

Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

Румънското право

Данъчният кодекс

8 Съгласно член 125¹, алинея първа, точка 16 от Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.) в неговата редакция, приложима към фактите в главното производство (по-нататък „Данъчният кодекс“), „[...] собствена доставка има смисъла по член 128, алинея четвърта“ от този кодекс.

9 Член 128 от посочения кодекс, озаглавен „Доставки на стоки“, гласи:

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

[...]

3. За доставки на стоки по смисъла на алинея първа се считат и следните доставки:

a) фактическото предоставяне на стоките на друго лице по силата на договор, в който е предвидено разсрочено плащане, или на всеки вид договор, в който е предвидено, че собствеността се прехвърля най-късно в момента на плащането на последната вноска, с изключение на договорите за лизинг;

[...]

4. Като възмездни доставки на стоки се третират и следните сделки:

a) отделянето от данъчнозадължено лице на придобити или произведени от него движими вещи с цел те да бъдат използвани за дейности, чието предназначение не е свързано с осъществяваната стопанска дейност, ако за съответните стоки или за техните компоненти е възникнало правото на приспадане — изцяло или частично — на данъчен кредит;

b) отделянето от данъчнозадължено лице на придобити или произведени от него движими вещи с цел те да бъдат предоставени безвъзмездно на други лица, ако за съответните стоки или за техните компоненти е възникнало правото на приспадане — изцяло или частично — на данъчен кредит;

c) отделянето от данъчно задължено лице на движими материални активи, придобити или произведени от него, различни от капиталовите стоки по член 149, алинея (1), буква а), за да бъдат използвани за целите на сделки, които не дават право на пълно приспадане, ако за съответните стоки или за техните компоненти в момента на придобиването е възникнало правото на приспадане — изцяло или частично — на данъчен кредит;

d) установените липси, с изключение на предвидените по алинея (8) букви а)—с);

[...]

8. Не са доставки на стоки по смисъла на алинея първа:

- a) стоките, погинали в резултат на природно бедствие или на непреодолима сила, както и изгубените или откраднати стоки, за което е представено надлежно доказателство в съответствие с действащите законови разпоредби;
 - b) стоките от вида на качествено увредените стокови наличности, които вече са неизползваеми, както и бракуваните дълготрайни материални активи, при условията, предвидени в действащите разпоредби;
 - c) стоките, подлежащи на развала, в допустимите от закона рамки“.
- 10 Съгласно разпоредбата на член 129, алинея трета, буква а) от Данъчния кодекс „наемът на стоки или предоставянето за ползване на стоките по силата на договор за лизинг“ съставляват доставки на услуги.

Условия и ред за прилагане на Данъчния кодекс

- 11 Точка 6 от Условията и реда за прилагане на Данъчния кодекс, утвърдени с Решение на правителството № 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.), в тяхната редакция, приложима към обстоятелствата в главното производство, предвижда:

„Точка 6 [...]

6. При разваляне на лизингови договори, отнасящи се до движими материални вещи, съответните вещи се осчетоводяват като липси в баланса на лизингодателя по смисъла на член 128, параграф 4, буква d) от Данъчния кодекс, след изтичането на срока, предвиден в договора, за връщане на вещта от лизингополучателя, който не може да надхвърли 30 календарни дни, считано от развалянето на договора [...].“
- 12 С Постановление на правителството № 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 621 от 29 август 2012 г.) румънското правителство отменя член 128, параграф 4, буква d) и параграф 8, букви а)–с) от Данъчния кодекс, отмяна, която влиза в сила на 1 януари 2013 г. Също така с Решение на правителството № 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 753 от 8 ноември 2012 г.) румънското правителство отменя точка 6, параграф 6 от Условията и реда за прилагане на Данъчния кодекс, в сила от 1 януари 2013 г.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 13 BCR Leasing е акционерно дружество, извършващо лизингова дейност. Дружеството придобива от различни доставчици леки автомобили, за които то приспада пълен размер на платения при получаването им ДДС. Същевременно за закупените леки автомобили дружеството сключва договори за лизинг с физически или юридически лица, които имат качеството на ползватели на тези вещи за целия срок на договора, като собственик на тази автомобили остава BCR Leasing.
- 14 Вследствие на просрочени или неизвършени плащания BCR Leasing е принудено да развали част от договорите за лизинг, сключени с неизправните лизингополучатели. Съгласно посочените договори лизингополучателите са били длъжни в тридневен срок, считано от деня на разваляне на съответния договор, да върнат на BCR Leasing вещта, която е предмет на този договор. След

като някои от лизингополучателите отказват да върнат съответната вещ, BCR Leasing предприема действия за принудително изпълнение срещу тях. Въпреки положените усилия обаче в някои от случаите стоките не са върнати в определените срокове.

- 15 След като BCR Leasing не получава никакво плащане на основание на развалените договори, дружеството спира да издава фактури по посочените договори и спира да начислява съответния ДДС.
- 16 В рамките на ревизия, извършена през 2011 г., Agenția установява нередности във връзка с отчитането, регистрирането и декларирането на ДДС за периода от 1 септември 2008 г. до 31 декември 2010 г. С данъчен облагателен акт от 30 август 2011 г. и с ревизионен доклад от същата дата на BCR Leasing се определя задължение за довносяне на ДДС в размер на 19 266 551 RON (румънски леи), както и на сумата в размер на 9 502 774 RON като лихви за просрочие.
- 17 В данъчния облагателен акт Agenția посочва, че лизингът е следвало да бъде третиран в срока на изпълнение на договора като доставка на услуга, която може да бъде последвана от доставка на стоки при изтичане срока на договора, в зависимост от това дали лизингополучателят се възползва от опцията за придобиване или не.
- 18 Освен това Agenția преценява, че в хипотезата на установени липси по причини, различни от предвидените в член 128, параграф 8, букви а)–с) от Данъчния кодекс, е налице облагаема с ДДС доставка на стоки, като сделката трябва да се определи като „собствена доставка“ съгласно член 125¹, параграф 1, точка 16 от Данъчния кодекс.
- 19 Вследствие на това според Agenția дружеството BCR Leasing е било длъжно при изтичането на срока, предвиден в лизинговия договор за връщане на вещта от лизингополучателя, да приложи разпоредбите на член 128, алинея четвърта от Данъчния кодекс, отнасящи се до собствените доставки и до начисляването на ДДС, както и да издаде фактури на свое име за тези доставки.
- 20 След като преценява, че националната правна уредба, на която се основава данъчният облагателен акт, посочен в точка 16 от настоящото съдебно решение, не е в съответствие с установената от Директивата за ДДС система, BCR Leasing подава жалба за отмяна срещу този облагателен акт — жалба, която последно се разглежда от Curtea de Apel București.
- 21 При това положение Curtea de Apel București решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Може ли положение, в което стоките — предмет на договор за лизинг — които след разваляне на договора по вина на лизингополучателя не са върнати от лизингополучателя на дружеството лизингодател, въпреки обстоятелството, че последното е предприело действия и е приложило предвидените в закона процедури за връщане на тези стоки и че вследствие на развалянето на договора не му е платена каквато и да било парична сума за ползването на тези стоки, да се разглежда като възмездна доставка по смисъла на член 16 от [Директивата за ДДС] или евентуално като възмездна доставка на стоки по смисъла на член 18 на Директива 2006/[112]/ЕО?“.

По преюдициалния въпрос

- 22 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 16 и 18 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че положение, при което лизингово дружество след развалянето по вина на лизингополучателя на договор за лизинг не може да получи обратно от лизингополучателя вещите, които са предмет на този договор, въпреки

предприетите от това дружество действия да си върне тези вещи и въпреки че вследствие на развалянето на договора не е получена каквато и да било насрещна престация, следва да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тези членове.

- 23 Най-напред, следва да се припомни, че член 16 от Директивата за ДДС приравнява някои сделки, за които данъчнозадълженото лице не е получило реално никаква насрещна престация, на облагаеми с ДДС възмездни доставки на стоки. Според добре установената съдебна практика целта на посочената разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоки за личните си нужди или за нуждите на своя персонал, от една страна, и крайния потребител, който придобива стока от същия вид, от друга страна. (вж. в този смисъл Решение EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 24 За постигане на тази цел член 16 от Директивата за ДДС приравнява на възмездна доставка на стоки употребата от данъчнозадължено лице на стока, представляваща част от неговите стопански активи, за неговите лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или безвъзмездното разпореждане с такава стока, или по-общо нейната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тази стока или за нейна съставна част е подлежал изцяло или частично на приспадане.
- 25 Налага се обаче да се посочи, че в конкретния случай невъзможността да бъдат получени обратно стоките, които са предмет на договор за лизинг, при обстоятелства като тези в главното производство, не попада в нито една от тези хипотези.
- 26 В действителност, първо, съответните стоки не може да се разглеждат като предназначени за употреба за лични нужди от страна на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, след като те не са в тяхно владение. Второ, обстоятелството, че лизингополучателят продължава да бъде във владение на тези вещи, без да извършва каквато и да било насрещна престация, е резултат от твърдяното неправомерно поведение от негова страна, а не от безвъзмездно прехвърляне на тези вещи от лизингодателя на лизингополучателя. Трето, тези стоки не би могло да се разглеждат като предназначени „за цели извън предмета“ на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице, щом като отдаването им под наем и вследствие на това предоставянето им за ползване от лизингополучателя са основният предмет на стопанската дейност на лизингодателя. Обстоятелството, че той не успява да получи обратно тези вещи след развалянето на договора за финансов лизинг, по никакъв начин не означава, че той ги употребява за цели, които са извън предмета на неговата стопанска дейност.
- 27 От това следва, че положение, при което лизинговото дружество не може да получи обратно от лизингополучателя стоките, които са предмет на договор за лизинг, след неговото разваляне при обстоятелства като тези в главното производство, не може да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на член 16 от Директивата за ДДС.
- 28 По-нататък, що се отнася до член 18 от Директивата за ДДС, налага се констатацията, че тази разпоредба не намира приложение при обстоятелства като тези в главното производство.
- 29 В действителност, видно от акта за отправяне на преюдициалното запитване, BCR Leasing е приспаднало пълния размер на платения при придобиването на разглежданите леки автомобили ДДС. Вследствие на това хипотезата по член 18, буква а) от Директивата за ДДС, която се отнася единствено до случая, в който по-ранното придобиване не дава право на пълно приспадане на ДДС, в конкретния случай е неотнoсима.

- 30 Що се отнася до хипотезите, визирани в член 18, букви б) и в) от Директивата за ДДС, достатъчно е да се посочи, че в конкретния случай данъчнозадълженото лице нито употребява съответните вещи за целите на „необлагаема сфера на дейност“, по смисъла на този член 18, буква б), нито е преустановило облагаемата си икономическа дейност, както изисква посоченият член 18, буква в).
- 31 Вследствие на това член 18 от Директивата за ДДС не допуска държавите членки да третират като възмездна доставка на стоки сделки като разглежданите в главното производство.
- 32 И накрая, уместно е да се уточни с цел да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, че предвиденият в членове 184-186 от Директивата за ДДС механизъм за корекции е неразделна част от установения с нея режим на приспадане на ДДС (Решение ТЕЦ Хасково, C-234/11, EU:C:2012:644, т. 30). Следователно предходните съображения не засягат евентуалното възникване на правото на данъчната администрация да изисква корекция от данъчнозадълженото лице при условията, предвидени в това отношение в Директивата за ДДС.
- 33 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 16 и 18 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че положение, при което лизинговото дружество не може да получи обратно от лизингополучателя стоките, които са предмет на договор за лизинг, след неговото разваляне по вина на лизингополучателя, въпреки действията, предприети от това дружество да си върне тези стоки, и въпреки че вследствие на развалянето на договора не е получена каквато и да било насрещна престация, не може да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тези членове.

По съдебните разноски

- 34 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (седми състав) реши:

Членове 16 и 18 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че положение, при което лизингово дружество не може да получи обратно от лизингополучателя стоките, които са предмет на договор за лизинг, след неговото разваляне по вина на лизингополучателя, въпреки действията, предприети от това дружество да си върне тези стоки, и въпреки че вследствие на развалянето на договора не е получена каквато и да било насрещна престация, не може да се третира като възмездна доставка на стоки по смисъла на тези членове.

Подписи