



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

29 юли 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Хармонизация на данъчните законодателства — Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Член 288, първа алинея, точка 1 и член 315 — Специален режим за малките предприятия — Специален режим за данъчнозадължените дилъри — Данъчнозадължен дилър, за когото е приложим режимът за облагане на маржа на печалбата — Годишен оборот, с оглед на който се определя приложимостта на специалния режим за малки предприятия — Марж на печалбата или получени суми“

По дело C-388/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 7 февруари 2018 г., постъпил в Съда на 13 юни 2018 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt A

срещу

B,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, Е. Juhász (докладчик) и I. Jarukaitis, съдии,

генерален адвокат: G. Pitruzzella,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, първоначално от Т. Henze и S. Eisenberg, а впоследствие от S. Eisenberg, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Mantl и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 288, първа алинея, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Finanzamt A (данъчна служба А, Германия) и В, който извършва дейност като дилър на употребявани автомобили, относно метода за изчисляване на годишния оборот на последния за целите на прилагането на предвидения в Директивата за ДДС специален режим за малки предприятия.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.
- 4 Дял XII от Директивата за ДДС е озаглавен „Специални режими“, а глава 1 от него е озаглавена „Специален режим за малки предприятия“. Раздел 2 от тази глава 1 е озаглавен „Освобождавания и прагови освобождавания“ и включва членове 282—292.
- 5 Член 282 от Директивата предвижда, че освобождаванията от данък и праговете освобождавания, предвидени в споменатия раздел 2, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия.
- 6 Член 288 от Директивата за ДДС гласи:

„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 Съгласно член 289 от посочената директива „[Д]анъчнозадължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 и членове 173—177 и могат да не посочват ДДС в техните фактури“.

8 Член 290 от споменатата директива гласи:

„Данъчнозадължените лица, които имат право на освобождаване от ДДС, могат да избират между общия данъчен режим или опростения ред, предвиден в член 281. В този случай те имат право да се ползват от прагово освобождаване, ако такова е предвидено от националното законодателство“.

9 Глава 4 от дял XII от Директивата за ДДС е озаглавена „Специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“. Раздел 2 от глава 4 е озаглавен „Специални режими за данъчнозадължени дилъри“ и в подраздел 1, озаглавен „Режим за облагане на маржа на печалбата“, обхваща членове 312—325.

10 Член 313, параграф 1 от Директивата гласи:

„По отношение на доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, извършвана от данъчнозадължени дилъри, държавите членки прилагат специален режим за данъчно облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър в съответствие с разпоредбите на настоящия подраздел“.

11 Член 314 от същата директива предвижда:

„Режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на Общността от едно от следните лица:

- а) данъчно незадължено лице;
- б) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е освободена от данък в съответствие с член 136;
- в) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е обхваната от режима за освобождаване от данък на малки предприятия, предвиден в членове 282—292 и е свързана с дълготрайни активи;
- г) друг данъчнозадължен дилър, доколкото ДДС се прилага по отношение на доставката на стоки от този друг данъчнозадължен дилър в съответствие с настоящия режим за маржа на печалбата“.

12 Член 315 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчната основа по отношение на доставката на стоки, както е посочено в член 314, е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата.

Маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена“.

Германското право

- 13 Член 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) е озаглавен „Облагаеми сделки“ и в приложимата си към фактите по спора редакция (BGBl. 2005 I, стр. 386, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„(1) С данък върху оборота се облагат следните сделки:

1. доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на Германия от търговец в рамките на търговската му дейност [...]“.

- 14 Член 10 от UStG, озаглавен „Данъчна основа за доставки, други услуги и вътреобщностни придобивания“, гласи:

„За доставките и другите услуги (член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение) [...] оборотът съответства на възнаграждението. Възнаграждение е всичко платено от получателя на доставката за получаването ѝ, след като се приспадне данъкът върху добавената стойност. [...]“.

- 15 Член 19 от UStG, озаглавен „Облагане на малки предприятия“, гласи:

„(1) За доставките по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 дължимият данък не се събира от предприятията [...] когато оборотът по изречение 2 плюс дължимия за него данък не е надвишил 17 500 EUR през предходната календарна година и не се предвижда да надвиши 50 000 EUR през текущата година. Оборотът по смисъла на изречение 1 е определеният въз основа на получените суми общ оборот, от който се приспадат включените в него доставки на дълготрайни активи. [...]“

[...]

(3) Общ оборот е сумата от извършените от търговеца облагаеми доставки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 с изключение на следните доставки:

[...]“.

- 16 Член 25а от UStG е озаглавен „Режим за облагане на маржа на печалбата“ и предвижда:

„(1) Доставки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 на движими материални вещи се облагат съгласно следващите разпоредби (режим за облагане на маржа на печалбата), когато са изпълнени следните предпоставки:

[...]

(3) Оборотът се определя въз основата на размера на разликата между продажната и покупната цена на вещта; [...]

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 17 В е дилър на автомобили втора употреба и извършваните от него облагаеми сделки са подчинени на режима за облагане на маржа на печалбата по член 25а от UStG. Оборотът му за 2009 г. и за 2010 г., изчислен въз основа на получените суми, възлиза съответно на 27 358 EUR и на 25 115 EUR.

- 18 В справка-декларациите за ДДС от 10 февруари 2010 г. (за 2009 г.) и от 23 март 2011 г. (за 2010 г.) В посочва, че може да се позове на качеството си на „малко предприятие“ по смисъла на член 19 от UStG, тъй като оборотът му за 2009 г. и 2010 г. възлиза съответно на 17 328 EUR и 17 470 EUR. В изчислява посочените обороти въз основа не на получените суми, а на реализирания марж на печалба в съответствие с член 25а, параграф 3 от UStG.
- 19 По отношение на първата от споменатите справка-декларации за ДДС данъчната администрация приема, че годишният оборот, който служи за критерий при прилагането на режима за малки предприятия, може да се определя въз основа на маржа на печалбата и че следователно В се ползва от специалния режим за малки предприятия.
- 20 По отношение обаче на втората справка-декларация за ДДС данъчна служба А издава данъчен акт от 4 октомври 2012 г., в който приема, че за 2010 г. В не може да се ползва от режима за малки предприятия. Всъщност административната практика е изменена с Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Наредба за прилагането на данъка върху оборота) от 1 октомври 2010 г. (BStBl. 2010 I, стр. 846), която предвижда, че за целите на прилагането на режима за малки предприятия, и по-специално на режима за облагане на маржа на печалбата на дилъри, годишният оборот трябва да се изчислява въз основа на получените суми, а не на маржа на печалбата.
- 21 В подава жалба по административен ред срещу акта за установяване на размера на дължимия данък, а след отхвърлянето ѝ подава жалба пред компетентния Finanzgericht (Финансов съд, Германия), който отменя акта с мотива, че получените суми над маржа на печалба не следва да се вземат предвид при изчисляването на оборота за целите на прилагането на специалния режим за малки предприятия.
- 22 Този съд приема, че член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС има директен ефект и противоречи на възприетия от данъчна служба А метод за изчисляване. Всъщност съгласно тази разпоредба оборотът, който служи за критерий при прилагане на режима за малки предприятия, се състои от стойността на доставките на стоки и услуги, „доколкото те се облагат с данък“. При все това обаче режимът за облагане на маржа на печалбата, приложим към извършваните от В доставки, предвижда на основание член 315 от Директивата за ДДС, че с данък се облага само маржът на печалбата.
- 23 В ревизионната си жалба до Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) данъчна служба А твърди, че е тълкувала погрешно член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС.
- 24 Становището на запитващата юрисдикция, изглежда, съвпада с това на Finanzgericht (Финансов съд), според който оборотът — който служи за критерий при прилагане на режима за малки предприятия по член 282 и сл. от Директивата за ДДС по отношение на търговци, подчинени на режима за облагане на маржа на печалбата по член 314 от същата директива — трябва да се определя в зависимост от този марж, тъй като член 313, параграф 1 от същата директива предвижда специални правила за тези търговци. Запитващата юрисдикция посочва, че съгласно член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС оборотът, който трябва да се вземе предвид, е стойността на доставките на стоки „доколкото те са облагаеми с данък“. Това пояснение се отнасяло обаче до обхвата на данъчната основа, който в режима по член 315 от посочената директива се свеждал до маржа на печалбата.
- 25 Запитващата юрисдикция все пак отбелязва, че изразът „доколкото те са облагаеми с данък“, който се съдържа в член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС, може да се разбира в смисъл, че само освободените доставки следва да бъдат изключени от съответния оборот за целите на прилагането на режима за малки предприятия. При този подход доставките, които са подчинени на режима на маржа на печалбата и които сами по себе си не

са освободени от данъчно облагане, а са облагаеми, би следвало да бъдат взети предвид изцяло, а не само до размера на данъчната основа за данъка върху оборота, определен в специалната правна разпоредба на член 315 от Директивата.

- 26 Впрочем запитващата юрисдикция не изключва възможността въз основа на член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС да се приеме, че „стойността“ на доставките на стоки отговаря на „сумата“ на получените плащания и че следователно тази разпоредба се отнася до данъчната основа по смисъла на член 73 от Директивата.
- 27 Като преценява, че за решаването на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на разпоредбите на Директивата за ДДС, Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли в случаи на облагане на маржа на печалбата по член 311 и сл. от Директива[та за ДДС] разпоредбата на член 288, първа алинея, точка 1 от тази директива да се тълкува в смисъл, че за определянето на релевантния съгласно тази разпоредба оборот при доставката на стоки по член 314 от Директива[та за ДДС] съгласно член 315 от същата директива следва да се вземе предвид разликата между продажната и покупната цена (марж на печалбата)?“.

По преюдициалния въпрос

- 28 С този въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба или национална административна практика, по силата на която оборотът, който служи за критерий при прилагане на специалния режим за малки предприятия по отношение на данъчнозадължено лице, подчинено на предвидения за данъчнозадължените дилъри специален режим за облагане на маржа на печалбата, се изчислява в съответствие с член 315 от същата директива, като се взема предвид само маржът на печалба.
- 29 Съгласно член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС оборотът, който служи за критерий при прилагане на специалния режим за малки предприятия, се състои от стойността, без ДДС, на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък.
- 30 В постоянната съдебна практика се приема, че както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от правото на Съюза, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки с оглед на определянето на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза, при което да се отчита не само съдържанието, но и контекстът ѝ и целта, преследвана с правната уредба, от която тя е част (решение от 23 май 2019 г., WB, C-658/17, EU:C:2019:444, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 31 Що се отнася най-напред до буквалното тълкуване на член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС, следва да се отбележи, от една страна, че съгласно самия текст на разпоредбата оборотът на данъчнозадълженото лице се състои от общата сума без ДДС на облагаемите доставки на стоки и услуги, а друга страна, че „облагаеми“ се отнася не до „стойността“, а до „доставките на стоки и услуги“.
- 32 По-нататък, от текста на разпоредбата следва, че за да бъде стойността им включена в оборота на данъчнозадълженото лице, самите доставки следва да бъдат облагаеми, без при това да се уточнява по какъв начин, тоест по какъв ред и условия те се облагат.
- 33 От текста не става ясно и дали при всички случаи доставките трябва да бъдат изцяло облагаеми с данък.

- 34 Безспорно обаче доставките на данъчнозадължените дилъри са облагаеми, макар и по специално предвиден за тях режим.
- 35 С оглед на това от буквалното тълкуване на член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС следва, че при данъчнозадължените дилъри оборотът, който служи за критерий при прилагане на специалния режим за малки предприятия, се състои от общата стойност на извършените доставки, а не от маржа на печалба.
- 36 Това се потвърждава и от систематическото, историческото и телеологическото тълкуване на Директивата за ДДС.
- 37 По отношение на общата структура на тази директива следва да се припомни, че в случая става въпрос за връзката между два предвидени от същата директива специални режими, а именно между специалния режим за малки предприятия и този за данъчнозадължени дилъри.
- 38 Както обаче основателно твърди германското правителство, специалният режим за малки предприятия и този за данъчнозадължени дилъри са два отделни и независими един от друг режими. Ако в уредбата на единия от тези специални режими не се прави позоваване на елементи и понятия от другия режим, съдържанието на всеки един от тях трябва по принцип да се преценява независимо от съдържанието на другия.
- 39 По отношение на историческото тълкуване на Директивата за ДДС следва да се отбележи, че развитието на тази правна уредба също потвърждава, че понятието „марж на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър“, не е от значение за тълкуването на понятието „оборот“ в рамките на специалния режим за малки предприятия.
- 40 Всъщност следва да се припомни, че специалният режим за малки предприятия е въведен с 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, 1977 г., стр. 1), а специалният режим за данъчнозадължени дилъри е въведен по-късно с приемането на Директива 94/5/ЕО на Съвета от 14 февруари 1994 година за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специален режим на стоките втора употреба, произведенията на изкуството, колекционерските предмети и антикварните предмети (ОВ L 60, 1994 г., стр. 16).
- 41 Ето защо установените с Шеста директива 77/388 правила за определяне на оборота за целите на прилагането на специалния режим за малки предприятия не могат да се считат за обвързани — след като липсва изрична разпоредба в този смисъл — с установените в Директива 94/5 правила за специалния режим за данъчнозадължени дилъри.
- 42 По отношение на целта на специалния режим за малки предприятия Съдът е приел, че законодателят на Съюза иска с този специален режим да опрости приложимите към общия режим на ДДС изисквания за отчетност (решение от 6 октомври 2005 г., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, т. 39) и чрез опростяване на административните изисквания да стимулира по-специално създаването, дейността и конкурентоспособността на малките предприятия (решения от 26 октомври 2010 г., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, т. 63, и от 2 май 2019 г., Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, т. 37).
- 43 В това отношение следва да се отбележи, както прави и германското правителство, че специалният режим за малки предприятия няма за цел повишаване на конкурентоспособността на големи предприятия за препродажба на стоки втора употреба. Такива предприятия, които имат голям оборот и нисък марж на печалба, биха могли — ако се приеме, че при изчисляване

на оборота за целите на прилагането на този специален режим не се вземат предвид получените над маржа на печалба суми — да попаднат в обхвата на посочения режим и по този начин да се възползват от необосновано конкурентно предимство.

- 44 С оглед на изложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 288, първа алинея, точка 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба или национална административна практика, по силата на която оборотът, който служи за критерий при прилагане на специалния режим за малки предприятия по отношение на данъчнозадължено лице, подчинено на предвидения за данъчнозадължените дилъри специален режим за облагане на маржа на печалбата, се изчислява в съответствие с член 315 от същата директива, като се взема предвид само маржът на печалба. Този оборот трябва да се определя въз основа на всички получени от данъчнозадължения дилър суми, без ДДС, независимо от реда и условията на ефективното им данъчно облагане.

По съдебните разноски

- 45 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 (десети състав) реши:

Член 288, първа алинея, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба или национална административна практика, по силата на която оборотът, който служи за критерий при прилагане на специалния режим за малки предприятия по отношение на данъчнозадължено лице, подчинено на предвидения за данъчнозадължените дилъри специален режим за облагане на маржа на печалбата, се изчислява в съответствие с член 315 от същата директива, като се взема предвид само маржът на печалба. Този оборот трябва да се определя въз основа на всички получени от данъчнозадължения дилър суми, без данък върху добавената стойност, независимо от реда и условията на ефективното им данъчно облагане.

Подписи