

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

22 декември 2010 година *

По дело C-277/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Обединеното кралство) с акт от 10 юли 2009 г., постъпил в Съда на 21 юли 2009 г., в рамките на производство по дело

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

срещу

RBS Deutschland Holdings GmbH,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Švabý, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н Н. Нанчев, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 юни 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за RBS Deutschland Holdings GmbH, от г-н С. Туге, QC, и г-н J.-F. Ng, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth, в качеството на представител, подпомаган от г-н R. Hill, barrister,
- за Федерална република Германия, от г-н В. Klein, в качеството на представител,
- за датското правителство, от г-жа V. Pasternak Jørgensen и г-н R. Holdgaard, в качеството на представители,
- за Ирландия, от г-н D. O’Hagan и г-н В. Doherty, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

- за Европейската комисия, от г-жа M. Afonso и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 септември 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 3, 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 (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Директивата“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners of Her Majesty’s Revenue and Customs (наричани по нататък „Commissioners“) и RBS Deutschland Holdings GmbH (наричано по нататък „RBSD“) във връзка с отказа на Commissioners да разрешат приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по нататък „ДАС“) при покупката на моторни превозни средства, използвани за сделки за лизинг.

Право на Съюза

3 Член 2 от Директивата гласи, че с ДДС се облагат:

„1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки“. [неофициален превод]

4 Съгласно член 4, параграфи 1 и 2 от Директивата:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност“. [неофициален превод]

5 Член 5, параграфи 1 и 4, буква б) от Директивата гласи следното:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[...]

4. За доставка по смисъла на параграф 1 се считат и:

[...]

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“.[неофициален превод]

6 Член 6, параграф 1, първа алинея от Директивата предвижда:

„„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5“. [неофициален превод]

7 Член 8, параграф 1, букви а) и б) от Директивата посочва:

„За място на доставката на стоки се счита:

а) когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от лицето, на което се доставят, или от трето лице: местонахождението на стоките към момента, когато се изпраща пратката или започва превозът им до лицето, на което се доставят. [...]

б) когато стоките не се изпращат или превозват: местонахождението на стоките при извършване на доставката“. [неофициален превод]

8 Член 9, параграф 1 от Директивата предвижда:

„За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване“. [неофициален превод]

9 Съгласно член 17, параграфи 2 и 3 от Директивата:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, същото има правото да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

3. Държавите членки дават на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се ползват за нуждите на:

- а) сделки, свързани със стопанските дейности, посочени в член 4, параграф 2, които се извършват в друга страна и които биха отговаряли на условията за приспадане на данъка, ако биха били извършени на територията на страната;

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

- 10 Член 4, параграф 1, втора алинея от Закона от 1994 г. за данъка върху добавената стойност (Value Added Tax Act 1994, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), който съдържа определение на понятието „доставка на стоки“, предвижда:

„Ако фактическата власт върху стоките е прехвърлена —

(а) съгласно споразумение за продажба на стоките,

или

(б) съгласно споразумение, което изрично предвижда, че собствеността също ще бъде прехвърлена в някой бъдещ момент (определен в споразумението или определяем въз основа на него, но във всеки случай не по-късно от момента, в който стоките са били платени изцяло),

тогава във всеки от случаите става дума за доставка на стоки“.

- 11 В съответствие с тази норма националното право счита лизинга за доставка на стоки само ако е предвидено, че след изтичането на срока на договора потребителят или трети лица придобиват право на собственост върху отдадената на лизинг стока. В останалите случаи лизингът се счита за доставка на услуги съгласно член 5, параграф 2, буква б) от Закона за ДДС, който предвижда, че

всяка сделка, която не е доставка на стоки, но е извършена „срещу заплащане“, е доставка на услуги.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 RBSD е дружество, установено в Германия, което предоставя банкови и лизингови услуги. От 31 март 2000 г. RBSD е част от група, зависеща от дружеството Royal Bank of Scotland. То няма място на дейност в Обединеното кралство, но е регистрирано там за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност като неустановено данъчнозадължено лице.
- 13 През януари 2000 г. Vinci plc (наричано по-нататък „Vinci“), дружество с място на икономическа дейност в Обединеното кралство, е представено на RBSD с оглед последното да предоставя финансови средства по лизинг на Vinci. За тази цел на 28 март 2001 г. са сключени множество споразумения.
- 14 На първо място, RBSD купува пътнически автомобили в Обединеното кралство от дружеството Vinci Fleet Services (наричано по-нататък „VFS“) — дъщерно дружество на Vinci. VFS, също регистрирано в Обединеното кралство, е придобило тези леки автомобили от автомобилни представителства, установени в Обединеното кралство.
- 15 На второ място, RBSD и VFS сключват споразумение с опция за продажба („put“) във връзка с тези автомобили. Съгласно това споразумение VFS дава право на RBSD да поиска от VFS да изкупи обратно от RBSD тези автомобили след изтичането на определен срок.

- 16 На трето място, RBSD сключва с Vinci и договор за лизинг за срок от две години, който би могъл да бъде продължен — т.нар. „master lease agreement“, съгласно който RBSD действа като лизингодател, а Vinci като лизингополучател на оборудване, определено в разпоредбите на този договор като леки автомобили. При изтичането на срока на договора Vinci се задължава да плати на RBSD пълната остатъчна стойност на автомобилите. Ако обаче (както очакват страните) RBSD продаде автомобилите на трето лице, Vinci ще има право на или ще дължи разликата между продажните цени на автомобилите и тяхната остатъчна стойност, в зависимост от обстоятелствата.
- 17 Между 28 март 2001 г. и 29 август 2002 г. RBSD събира от Vinci лизингови вноски в размер на 335 977 GBP, без да начислява ДДС върху тези операции.
- 18 На 29 август 2002 г. RBSD прехвърля въпросните договори на германско дъщерно дружество от групата Royal Bank of Scotland — Lombard Leasing GmbH (наричано по-нататък „LL“). След това в периода от 29 август 2002 г. до 27 юни 2004 г. LL събира от Vinci лизингови вноски в размер на 1 682 876 GBP, без да начислява ДДС върху тях.
- 19 Впоследствие, и до 15 декември 2004 г., LL използва опцията за продажба („put“) с VFS относно автомобилите, предмет на договорите за лизинг. VFS изкупува обратно автомобилите на цена от 663 158,20 GBP, като LL му начислява данък за извършени доставки в общ размер на 116 052,75 GBP, който след това е платен на Commissioners.
- 20 Лизинговите вноски, получавани първоначално от RBSD, а впоследствие от LL, не подлежат на облагане с ДДС в Обединеното кралство, доколкото съгласно правото на Обединеното кралство извършените сделки в рамките на тези

лизингови споразумения се разглеждат като доставки на услуги и следователно британските данъчни органи ги смятат за осъществени в Германия, т.е. където доставчикът е установил своята икономическа дейност. Тези плащания не подлежат на облагане с ДДС и в Германия, тъй като съгласно германското право въпросните сделки се разглеждат като доставки на стоки и поради това се смятат за осъществени в Обединеното кралство, т.е. в мястото на доставка.

21. Вследствие на това не е платен ДДС върху разглежданите в главното производство лизингови вноски нито в Обединеното кралство, нито в Германия. За сметка на това в Обединеното кралство е начислен ДДС върху сумите, получени от продажбата на автомобилите, след като LL използва опцията за продажба („put“).
22. Пред британските данъчни органи RBSD претендира пълно приспадане на платения по получени доставки ДДС в размер на 314 056,24 GBP, който му е начислен от VFS, когато RBSD закупува автомобилите от това дружество. RBSD поддържа по-специално, че член 17, параграф 3, буква а) от Директивата му дава право да приспадне платения при придобиването на тези стоки данък. Освен това според RBSD в конкретния случай не били изпълнени условията за прилагането на теорията за злоупотреба с права, тъй като споразуменията представлявали сделки за лизинг, сключени между трима независими търговци, действащи като равнопоставени лица.
23. Commissioners отказват да предоставят претендираното от RBSD приспадане на ДДС и искат връщане от RBSD на данъчния кредит по получени доставки. Те поддържат, че член 17, параграф 3, буква а) от Директивата не позволява приспадане на ДДС по получени доставки, платен във връзка с придобиването на стоки, използвани впоследствие за сделки, за които не се начислява ДДС. Commissioners по-специално подчертават, че платеният по получени доставки данък не може да бъде приспаднал или върнат, ако не е начислен никакъв данък за извършени доставки. Освен това RBSD е извършило злоупотреба, тъй като постигнатата от него правна договореност целяла главно получаването на

данъчно предимство в противоречие с целта на Директивата. Лизинговите условия били изготвени, за да дадат възможност да се извлече полза от разликите в начините, по които Директивата е транспонирана в Обединеното кралство и в Германия.

- 24 RBSД подава жалба срещу решението на Commissioners пред VAT and Duties Tribunal в Единбург. В решението си от 24 юли 2007 г. тази юрисдикция постановява, че принципът на данъчен неутралитет не изисква приспадането на ДДС да бъде отказано единствено поради това че не съществува съответно задължение за ДДС по извършени доставки. VAT and Duties Tribunal в Единбург приема също, че разглежданите в главното производство договорености не представляват злоупотреба.
- 25 Commissioners подават въззивна жалба срещу това решение пред Court of Session (Шотландия).
- 26 Посочената юрисдикция установява, че член 5, параграф 4, буква б) от Директивата е транспониран по различен начин в Обединеното кралство и в Германия. Court of Session (Шотландия) посочва, че в съответствие с релевантното британско право сделките, извършени в рамките на лизинговите споразумения по главното производство, са третиращи като доставки на услуги. Поради това тези сделки са разглеждани като извършени на мястото, където доставчикът е установил икономическата си дейност, т.е. в Германия. Въз основа на германското право посочените споразумения са третиращи като доставки на стоки, което води до определяне на държавата, в която трябва да се плати ДДС, в зависимост от мястото на доставка на стоките, а именно в главното производство — Обединеното кралство. Вследствие на това сделките за лизинг не са обложени с ДДС в Германия. Следователно не е начислен никакъв данък по извършени доставки върху разходите за лизинга в едната или в другата от засегнатите държави членки.

27 При тези условия Court of Session (Шотландия), след като констатира, че делото, с което е сезиран, се характеризира със следните обстоятелства:

- германско дъщерно дружество на банка от Обединеното кралство закупува автомобили в Обединеното кралство, за да ги отдаде на лизинг на дружество в Обединеното кралство, с което не е свързано лице, и плаща данък добавена стойност за тези покупки;
- съгласно релевантното законодателство на Обединеното кралство доставките, които се състоят в отдаване под наем на леки автомобили, се разглеждат като доставки на услуги, осъществени в Германия, и съответно не подлежат на облагане с ДДС в Обединеното кралство. Съгласно германското право тези доставки се разглеждат като доставки на стоки, осъществени в Обединеното кралство, и съответно не подлежат на облагане с ДДС в Германия. Последицата от това е, че в нито една държава членка не се начислява данък върху тези доставки;
- банката в Обединеното кралство избира своето германско дъщерно дружество като лизингодател и определя продължителността на лизинговите договорености, за да получи данъчно предимство от неначисляването на ДДС върху лизинговите вноски,

решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Следва ли член 17, параграф 3, буква а) от [Директивата] [...] да се тълкува в смисъл, че дава право на данъчните органи в Обединеното кралство да откажат да разрешат на германското дъщерно дружество да приспадне ДДС, който е заплатило в Обединеното кралство във връзка с покупката на автомобилите?

- 2) Необходимо ли е при отговора на първия въпрос националният съд да разшири анализа си, като разгледа възможно прилагане на принципа за забрана на злоупотребата?

- 3) Ако отговорът на втория въпрос е утвърдителен, приспадането на данъка по получени доставки за покупката на автомобилите ще бъде ли в противоречие с целта на релевантните разпоредби от [Директивата], като така изпълни първото изискване за злоупотреба, както е описано в точка 74 от Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609), като се има предвид по-специално принципът на данъчен неутралитет?

- 4) Отново, ако отговорът на втория въпрос е утвърдителен, трябва ли съдът да приеме, че основната цел на сделките е да се получи данъчно предимство, така че е изпълнено второто изискване за злоупотреба, както е описано в точка 75 от Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, при обстоятелства, при които в търговска сделка между страни, действащи като равнопоставени лица, изборът на германско дъщерно дружество да отдаде на лизинг автомобилите на клиент от Обединеното кралство и изборът на условията на лизинга са направени с оглед на получаване на данъчно предимство от неначисляването на данък върху лизинговите вноски?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

28 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали член 17, параграф 3, буква а) от Директивата следва да се тълкува в смисъл, че

държава членка може да откаже на данъчнозадължено лице приспадането на ДДС по получени доставки, платен при придобиването на стоки, осъществено в тази държава членка, когато тези стоки са използвани за целите на осъществени в друга държава членка сделки за лизинг, като върху последните сделки, съставляващи извършени доставки, не е бил начислен ДДС във втората държава членка.

- 29 Както изтъква запитващата юрисдикция в своя акт, поставеният въпрос се обяснява с факта, че в главното производство данъчните органи на Обединеното кралство квалифицират сделките за лизинг, извършени след покупката на автомобилите, като доставка на услуги, така че тези сделки са разглеждани като извършени на мястото, където доставчикът е установил своята дейност, а именно в Германия. Германските данъчни органи обаче не пристъпват към събиране на свързания с посочените сделки ДДС, тъй като считат, че те трябва да бъдат разглеждани като доставка на стоки.
- 30 Безспорно е, че ако разглежданите в главното производство сделки за лизинг бяха осъществени от дружество, което или има място на дейност в Обединеното кралство, или е установено в тази държава членка, те щяха да отговарят на условията за приспадане на ДДС по силата на член 17, параграф 2, буква а) от Директивата, що се отнася до данъка, платен по получени доставки за покупката на автомобилите, предмет на лизинга.
- 31 В съответствие с член 17, параграф 3, буква а) от Директивата държавите членки дават на данъчнозадължените лица правото на приспадане на ДДС, доколкото получените стоки се използват за целите на следващи сделки, извършени в чужбина, които биха отговаряли на условията за приспадане на данъка, ако се извършваха на територията на съответната държава членка.

- 32 Следователно по силата на тази разпоредба правото на приспадане на платения за някои сделки ДДС по получени доставки във връзка с други сделки, съставляващи извършени доставки в друга държава членка, зависи от въпроса дали това право на приспадане съществува, когато всички тези сделки са извършени на територията на една и съща държава членка.
- 33 Трябва да се посочи, както следва от точки 29 и 30 от настоящото решение, че с оглед на обстоятелствата по главното производство случаят е точно такъв. Следователно RBSD може да претендира по силата на член 17, параграф 3, буква а) от Директивата правото на приспадане на платения ДДС за покупката на стоките, използвани впоследствие за целите на лизинга.
- 34 Правителствата, представили становища пред Съда, обаче изтъкват по същество, че правото на приспадане на платения ДДС по получени доставки зависи от събирането на ДДС по извършени доставки. Тъй като в главното производство германските данъчни органи не са събрали ДДС във връзка със сделките за лизинг, RBSD не можело да претендира в Обединеното кралство правото на приспадане на ДДС, платен по получени доставки за покупката на автомобилите.
- 35 Вярно е, че Съдът е постановил, че приспадането на ДДС по получените доставки е свързано със събирането на ДДС по извършените доставки (вж. Решение от 30 март 2006 г. по дело *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Recueil, стр. I-3039, точка 24 и Решение от 14 септември 2006 г. по дело *Wollny*, C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 20).
- 36 При все това, в споменатите точки от посочените по-горе Решение по дело *Uudenkaupungin kaupunki* и Решение по дело *Wollny* Съдът уточнява, че когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира ДДС по извършени доставки, нито да се приспада ДДС по получени доставки.

- 37 Извършените от RBSD сделки за лизинг в главното производство обаче не са освободени от ДДС и попадат в приложното поле на данъка. Ето защо въз основа на тях може да възникне право на приспадане.
- 38 Що се отнася до правото на приспадане по силата на член 17, параграф 2 от Директивата, което е свързано с начисления ДДС по получени доставки на стоки и услуги, използвани от данъчнозадълженото лице за целите на неговите облагаеми сделки по извършени доставки, Съдът подчертава, че механизмът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или заплатения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралитета по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National*, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24, Решение от 8 февруари 2007 г. по дело *Investrand*, C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 27).
- 39 Освен това като неразделна част от механизма на облагане с ДДС правото на приспадане на ДДС представлява основен принцип, присъщ на общата система на ДДС, и по правило не може да бъде ограничавано (вж. по-специално Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfrisa* и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, както и Решение от 23 април 2009 г. по дело *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Сборник, стр. I-3459, точка 15).
- 40 Оттук следва, че данъчнозадълженото лице може да поиска приспадане на начисления му ДДС за стоките и услугите, придобити с цел извършване на облагаемата му дейност (вж. Решение по дело *NCC Construction Danmark*, посочено по-горе, точка 39).
- 41 При тези условия и предвид обстоятелствата в главното производство правото на приспадане на ДДС не може да зависи от въпроса дали сделката, съставляваща извършена доставка, действително е довела до плащане на ДДС в съответната държава членка.

- 42 Всъщност, доколкото, въпреки въвеждането на общата система на ДДС с разпоредбите на Директивата, между държавите членки продължават да съществуват различия в законовата и подзаконовата уредба в тази област, фактът, че дадена държава членка не е събрала ДДС по извършени доставки поради квалификацията, която е направила на дадена търговска сделка, не може да лиши данъчнозадълженото лице от правото му на приспадане на ДДС по получени доставки, платен в друга държава членка.
- 43 Що се отнася до Решение от 26 септември 1996 г. по дело *Debouche* (C-302/93, *Rescueil*, стр. I-4495), на което се позовават данъчните органи на Обединеното кралство, за да откажат правото на приспадане, достатъчно е да се отбележи, че в точки 12—14 от посоченото решение Съдът се основава единствено на обстоятелството, че заинтересованото лице не е могло да представи удостоверение, издадено от администрацията на държавата, в която е било установено, което да сочи, че то е данъчнозадължено лице за целите на ДДС в тази държава, тъй като такъв документ не е можел да бъде издаден предвид това че доставките на съответните услуги са били освободени от ДДС. При това положение трябва да се приеме, че обстоятелствата по главното производство, в рамките на което *RBSD* се ползва от право на приспадане по силата на член 17, параграф 3, буква а) от Директивата, се различават от тези в посоченото решение.
- 44 Макар в някои отношения да може да изглежда несъгласувано да се приеме, че данъчнозадълженото лице може да иска приспадане на платения ДДС по получени доставки, без да е платило ДДС по извършени доставки, това обаче не може да обоснове неприлагането на разпоредбите от Директивата във връзка с правото на приспадане като член 17, параграф 3, буква а) от нея.
- 45 Всъщност, като се има предвид текстът на тази разпоредба, тя не може да получи тълкуване в смисъл, че данъчните органи на една държава членка могат да откажат приспадането на ДДС при обстоятелства като тези в главното производство.

- 46 Ето защо на първия поставен въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като тези в главното производство член 17, параграф 3, буква а) от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка не може да откаже на данъчнозадължено лице приспадането на ДДС по получени доставки, платен при придобиването на стоки, осъществено в тази държава членка, когато тези стоки са използвани за целите на осъществени в друга държава членка сделки за лизинг, с единствения мотив, че сделките, съставляващи извършени доставки, не са довели до плащане на ДДС във втората държава членка.

По другите въпроси

- 47 С втория, третия и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да се установи — в случай че член 17, параграф 3, буква а) от Директивата бъде тълкуван в смисъл, че не позволява на данъчните органи на държава членка да откажат приспадането на ДДС при обстоятелства като тези в главното производство, при които предприятие, установено в една държава членка, избира да реализира чрез дъщерното си дружество, установено в друга държава членка, сделки за лизинг на стоки на трето дружество, установено в първата държава членка, за да избегне начисляването на ДДС върху плащанията по тези сделки, които са квалифицирани в първата държава членка като предоставяне на наемни услуги, извършени във втората държава членка, а в тази втора държава членка — като доставки на стоки, извършени в първата държава членка — дали принципът на забрана на злоупотребата може да повлияе на възприетото тълкуване.
- 48 За да се отговори на тези въпроси, в самото начало трябва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело *Gemeente Leusden и Holin Groep*, C-487/01 и C-7/02, *Rescueil*, стр. I-5337, точка 76, както и Решение по дело *Halifax и др.*, посочено по-горе, точка 71).

- 49 В точки 74 и 75 от Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, Съдът постановява по-конкретно, че установяването на злоупотреба в областта на ДДС предполага, от една страна, въпреки формалното прилагане на предвидените в релевантните разпоредби от Директивата изисквания и на националното законодателство, което я транспонира, сделките, за които става въпрос, да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целта, преследвана с приложимите разпоредби на Директивата, и от друга страна, да е видно от множество обективни обстоятелства, че основната цел на въпросните сделки се свежда до получаването на това данъчно предимство.
- 50 Що се отнася до фактите по главното производство, трябва да се посочи, че различните разглеждани сделки са сключени между две страни, които нямат правна връзка помежду си. Впрочем не се спори, че тези сделки не са фиктивни и че са осъществени в рамките на обичайните търговски отношения.
- 51 Характеристиките на разглежданите в главното производство сделки и естеството на отношенията, съществуващи между осъществилите тези сделки дружества, не разкриват, както отбелязва запитващата юрисдикция, никакви данни, от които може да се установи наличието на изкуствена конструкция, която не отразява икономическата действителност и е създадена единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл Решение от 22 май 2008 г. по дело Ampliscentifica и Amplifin, C-162/07, Сборник, стр. I-4019, точка 28), тъй като RBSD е дружество, установено в Германия, което упражнява дейност по предоставяне на банкови и лизингови услуги.
- 52 При тези условия фактът, че услугите са предоставени на дружество, установено в една държава членка, от дружество, установено в друга държава членка, и че условията по извършените сделки са избрани в зависимост от собствени съображения на съответните икономически оператори, не може да се приеме за злоупотреба с право. Всъщност RBSD наистина е предоставил разглежданите услуги в рамките на действителна икономическа дейност.

- 53 Необходимо е да се добави, че данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест.
- 54 Съдът всъщност е постановил, че изборът на даден стопански субект между освободени и облагаеми сделки може да се основава на съвкупност от обстоятелства, и по-специално на съображения от данъчно естество, свързани с действащия режим по ДДС (вж. Решение от 9 октомври 2001 г. по дело *Santor Fitzgerald International*, C-108/99, Recueil, стр. I-7257, точка 33). Съдът уточнява в това отношение, че когато данъчнозадълженото лице има избор между различни сделки, то има право да избира организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намали данъчното си задължение (вж. Решение по дело *Halifax* и др., посочено по-горе, точка 73).
- 55 От това следва, че на втория, третия и четвъртия въпрос трябва да се отговори, че принципът на забрана на злоупотребата допуска да се приложи правото на приспадане на ДДС, признато в член 17, параграф 3, буква а) от Директивата, при обстоятелства като тези в главното производство, при които предприятие, установено в една държава членка, избира да реализира чрез дъщерното си дружество, установено в друга държава членка, сделки за лизинг на стоки на трето дружество, установено в първата държава членка, за да избегне начисляването на ДДС върху плащанията по тези сделки, които са квалифицирани в първата държава членка като предоставяне на наемни услуги, извършени във втората държава членка, а в тази втора държава членка — като доставки на стоки, извършени в първата държава членка.

По съдебните разноски

- 56 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 (трети състав) реши:

- 1) При обстоятелства като тези в главното производство член 17, параграф 3, 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 трябва да се тълкува в смисъл, че държава членка не може да откаже на данъчнозадължено лице приспадането на данъка върху добавената стойност по получени доставки, платен при придобиването на стоки, осъществено в тази държава членка, когато тези стоки са използвани за целите на осъществени в друга държава членка сделки за лизинг, с единствения мотив, че сделките, съставляващи извършени доставки, не са довели до плащане на данъка върху добавената стойност във втората държава членка.

- 2) Принципът на забрана на злоупотребата допуска да се приложи правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, признато в член 17, параграф 3, буква а) от Директива 77/388, при обстоятелства като тези в главното производство, при които предприятие, установено в една държава членка, избира да реализира чрез дъщерното си дружество, установено в друга държава членка, сделки за лизинг на стоки на трето дружество, установено в първата държава членка, за да избегне начисляването на данък върху добавената стойност върху плащанията по тези сделки, които са квалифицирани в първата държава членка като предоставяне на наемни услуги, извършени във втората държава членка, а в тази втора държава членка — като доставки на стоки, извършени в първата държава членка.

Подписи