



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

18 октомври 2018 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 168 и 173 — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Сделки по продажба на превозни средства на изплащане — Стоки и услуги, използвани за извършването както на облагаеми, така и на освободени доставки — Възникване и обхват на правото на приспадане — Подлежаща на приспадане част“

По дело C-153/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство) с акт от 22 март 2017 г., постъпил в Съда на 27 март 2017 г., в рамките на производство по дело

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на пети състав, изпълняващ функцията на председател на шести състав, С. G. Fernlund (докладчик) и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: М. Szpunar,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 февруари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, от N. Shaw, QC, и M. Jones, barrister, упълномощени от A. Brown, solicitor,
- за правителството на Обединеното кралство, от S. Brandon, в качеството на представител, подпомаган от O. Thomas, QC, и A. Mannion, barrister,
- за Европейската комисия, от N. Gossement и R. Lyal, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 май 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 168 и 173 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 в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (наричано по-нататък „VWFS“) по въпроса за приложимия метод за определяне на подлежащата на възстановяване част от данъка върху добавената стойност (ДДС), който това дружество плаща по получаваните от него доставки в рамките на онази част от дейността му, която се състои по-конкретно в продажбата на автомобили на изплащане.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 1, параграф 2, първа и втора алинея от Директивата за ДДС предвижда:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

- 4 Член 135, параграф 1, буква б) от тази директива гласи, че държавите членки освобождават „отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска“.
- 5 Член 168 от Директивата предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава[та] членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;
- б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третирани като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

- в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), подточка i);
- г) дължимия ДДС върху сделки, третирани като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22;
- д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

6 Член 173 от същата директива гласи:

„1. В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице.

2. Държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на стопанската му дейност, при условие че се води отделна отчетност за всеки сектор;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор от стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всеки сектор;
- в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата, изложена в параграф 1, първа алинея по отношение на 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, [същият] да бъде третиран като нулев“.

Правото на Обединеното кралство

- 7 Разпоредбите на Директивата за ДДС във връзка с приспадането на данъка по получени доставки са транспонирани в правото на Обединеното кралство с член 26 от Value Added Tax Act 1994 (Закон от 1994 г. за данъка върху добавената стойност) и с членове 101 и 102 от Value Added Tax Regulations 1995 (Правилник от 1995 г. за данъка върху добавената стойност). Член 101, параграф 2, буква d) от Правилника урежда стандартния метод за определяне на подлежащия на приспадане данък.
- 8 Изключение от стандартния метод е предвидено в член 102 от Правилника, който позволява на данъчната администрация да прилага специален метод за определяне на подлежащата на приспадане част от платения ДДС по получени доставки.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 VWFS е финансово дружество, което е изцяло притежавано от Volkswagen Financial Services AG и е част от групата Volkswagen AG. Групата произвежда и продава автомобили с различни марки, например Volkswagen, Audi и Škoda.
- 10 Предлагащото от VWFS финансиране е предназначено единствено за закупуването на превозни средства с марките на групата. Освен че предлага финансиране, дружеството подпомага продажбите на автомобилите с тези марки, като обучава продажбения персонал на дистрибуторите. Разходите за тази помощна дейност обаче по принцип се покриват от целия оперативен бюджет на VWFS и не се фактурират на останалите предприятия от групата, които, макар да са част от същата група дружества, не формират с VWFS обща група за целите на ДДС.
- 11 Дейностите на VWFS са разпределени в няколко сектора, единият от които е сектор „крайни клиенти“. В този сектор дружеството предлага три продукта за бизнес клиенти и частни лица, в това число продажби на автомобили на изплащане („hire purchase“). Когато сключи договор за продажба на изплащане, VWFS закупува превозното средство от дистрибутора и го предоставя на клиента, като съгласно договора собствеността върху превозното средство не преминава върху клиента, докато не бъдат платени всички вноски, дължими съгласно условията на този договор.
- 12 Съгласно приложимата в Обединеното кралство правна уредба при сключването на такъв договор VWFS се смята за доставчик на превозното средство по този договор, който освен всичко останало трябва да съдържа условие превозното средство да е със задоволително качество. В този смисъл извършваната от дружеството услуга не се свежда до отпускането на кредит, а обхваща и помощ във връзка със самото превозно средство, например обработване на оплаквания относно качеството му.
- 13 Съгласно условията на договорите за продажба на изплащане заплащаната на VWFS цена за придобиването на превозното средство е равна на цената, платена от VWFS на дистрибутора, без марж на печалба. Затова пък когато определя лихвения процент за съставляващата финансиране част от сделката, към своите разходи за това финансиране VWFS добавя марж за общи разходи, марж на печалба и провизии за несъбираеми вземания. В този смисъл съгласно отчетната система, която VWFS използва за този тип сделки, в оборота се включва частта от вноските, която представлява лихвено плащане, но не и частта от тях, с която се изплаща покупната цена на превозното средство.
- 14 Между страните е безспорно, че макар да съставлява единна търговска сделка, от гледна точка на правото на Обединеното кралство в областта на ДДС договорът за продажба на изплащане обхваща няколко отделни доставки, в това число, от една страна, облагаема доставка на превозно средство, и от друга, освободена доставка на кредит.
- 15 Що се отнася до заплащания от VWFS ДДС по получаваните от него доставки в рамките на цялостната му дейност, част от този данък е свързана или само с облагаеми, или само с освободени сделки, а останалата част е свързана със сделки от двата вида. В Обединеното кралство вторият тип ДДС се нарича „остатъчен“. Конкретно става дума за общите разходи за текущо управление като разходите за обучение и набиране на персонал, за храна и напитки за персонала, за поддръжка и подобряване на ИТ-инфраструктурата и за служебни помещения и канцеларски материали. Понеже VWFS е частично освободен оператор, страните спорят доколко то може да приспада този остатъчен ДДС.

- 16 За целите на определянето на размера на подлежащия на приспадане данък по получени доставки VWFS договаря с данъчната администрация „специален метод за частично освобождаване“. Според този метод платеният данък върху разходите, направени единствено за осъществяването на облагаеми сделки, подлежи на приспадане, докато данъкът върху разходите, направени единствено за осъществяването на освободени сделки, не подлежи на приспадане.
- 17 На 2 февруари 2007 г. VWFS изпраща писмо до данъчната администрация, в което ѝ предлага като част от този специален метод остатъчният ДДС по получени доставки да се разпределя между различните му сектори на дейност в зависимост в частност от оборота на всеки сектор, който обаче следвало да се изчислява, без да се отчита стойността на препродадените на изплащане превозни средства. После по особен метод следвало да се определя сумата на остатъчния ДДС, който подлежи на приспадане за всеки отделен сектор.
- 18 Спорът между данъчната администрация и VWFS е доколко разпределеният към сектор „крайни клиенти“ остатъчен ДДС трябва при такъв особен метод да се смята за „използван или предназначен за използване“ от VWFS за извършването на облагаеми сделки в този сектор.
- 19 В това отношение VWFS предлага за меродавно да се приеме съотношението между броя на облагаемите сделки и общия брой на сделките в сектора. Според неговия метод сделките по продажба на изплащане трябвало да се разглеждат като две отделни сделки — едната облагаема, а другата освободена, като броят на сделките съответствал не на броя на договорите, а на броя на извършваните съгласно тези договори плащания, обикновено месечни.
- 20 Данъчната администрация пък смята, че всяка сума остатъчен ДДС, отнесена към договорите за продажба на изплащане, трябва да се разпределя между облагаемите и освободените сделки според стойността на тези сделки, но като се изключи първоначалната стойност на превозното средство при доставянето му. Като се има предвид, че стойността на сделката по продажба на изплащане се дължи главно на отпускането на финансиране, което е освободена доставка, на възстановяване подлежала единствено онази част от остатъчния ДДС, която се отнася към стойността на останалите облагаеми доставки по тези договори, например таксите за предсрочно погасяване и таксите за опцията за закупуване.
- 21 На 16 юни 2008 г. данъчната администрация издава на VWFS акт за допълнителни задължения за ДДС въз основа на своето тълкуване на правото на приспадане. По-късно, на 30 септември 2008 г., данъчната администрация приема решение за определяне на данъчната основа.
- 22 VWFS обжалва акта пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединеното кралство), който уважава жалбата с решение от 18 август 2011 г.
- 23 Данъчната администрация обжалва това съдебно решение пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (данъчно и финансово отделение), Обединеното кралство). На 12 ноември 2012 г. посоченият съд постановява решение, с което уважава жалбата на данъчната администрация.
- 24 Подадената от VWFS жалба пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединеното кралство) е уважена с решение от 28 юли 2015 г.
- 25 На 23 декември 2015 г. запитващата юрисдикция — Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство), допуска обжалване от страна на данъчната администрация, а на 3 ноември 2016 г. разглежда подадената жалба.

26 При тези условия Supreme Court of the United Kingdom (Върховен съд на Обединеното кралство) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Когато общите режимни разходи, отнесени към сделките от типа „hire purchase“ (които се състоят от освободени доставки на финансиране и облагаеми доставки на автомобили), са включени само в цената на извършваните от данъчнозадълженото лице освободени доставки на финансиране, има ли това лице право да приспадне някаква част от данъка върху тези разходи?
- 2) Какво е правилното тълкуване на точка 31 от решение от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), и по-точно на извода, че режимните разходи „са част от общите разходи на данъчнозадълженото лице и като такива са елемент от цената на стоките на предприятието“?

По-конкретно:

- a) Следва ли този пасаж да се тълкува в смисъл, че при всеки специален метод, въведен съгласно член 173, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, държавата членка винаги трябва да отнася някаква част от данъка по получени доставки към всяка извършвана доставка?
- b) Така ли е и когато при конкретните фактически обстоятелства режимните разходи не се включват в цената на извършваните от предприятието облагаеми доставки?
- 3) Фактът, че режимните разходи действително са използвани, поне в известна степен, за извършването на облагаеми доставки на автомобили,
 - a) означава ли, че някаква част от данъка върху тези разходи трябва да подлежи на приспадане?
 - b) Така ли е и когато при конкретните фактически обстоятелства режимните разходи не се включват в цената на облагаемите доставки на автомобили?
- 4) Може ли да е по принцип допустимо да не се вземат предвид облагаемите доставки на автомобили (или тяхната стойност) за целите на установяването на специален метод по член 173, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

27 С четирите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 168 и член 173, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че от една страна, дори когато общите разходи, отнасящи се до продажби на движими вещи на изплащане като обсъжданите в главното производство, се отразяват не в сумата, дължима от клиента за доставката на самата вещ, тоест облагаемата част от сделката, а в сумата на лихвата, дължима за съставляващата финансиране част от сделката, тоест освободената част от тази сделка, въпросните общи разходи все пак трябва за целите на ДДС да се смятат за елемент, формиращ цената на доставката на самата вещ, и че от друга страна, държавите членки могат да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита първоначалната стойност на съответната вещ при доставянето ѝ.

Предварителни бележки

- 28 Най-напред следва да се определи дали от гледна точка на ДДС различните сделки при продажби на изплащане като разглежданите в главното производство, а именно отпускането на финансиране и доставката на превозно средство, трябва да се третират като отделни сделки, които се облагат поотделно, или като единни сложни сделки, които са съставени от няколко елемента.
- 29 Както следва от практиката на Съда, когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (решение от 18 януари 2018 г., *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 30 Съдът приема също, че от една страна, видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, в общия случай всяка сделка трябва да се счита за отделна и самостоятелна, а от друга страна, сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва изкуствено да се разделя на части, за да не се наруши функционирането на системата на ДДС. Следва да се приеме, че е налице една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (вж. в този смисъл определение от 14 април 2016 г., *Gabarel*, C-555/15, непубликувано, EU:C:2016:272, т. 44 и решение от 4 октомври 2017 г., *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, т. 37 и 38, както и цитираната съдебна практика).
- 31 Освен това е налице една-единствена доставка, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, докато други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (решение от 18 януари 2018 г., *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 32 В рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да определят дали това е така в конкретния случай и да извършат всички окончателни фактически преценки в това отношение (решение от 10 март 2011 г., *Vog и др.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 55 и цитираната съдебна практика).
- 33 При това положение, за да определи дали дадена търговска сделка представлява няколко независими или една единна доставка за целите на ДДС, националният съд следва да издири характерните елементи на съответната сделка, като вземе предвид икономическата цел на сделката и интереса на получателите (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2016 г., *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, т. 28 и 29, както и цитираната съдебна практика).
- 34 В настоящия случай запитващата юрисдикция приема, че всеки договор за продажба на автомобил на изплащане се състои от няколко отделни доставки, а именно, от една страна, доставка на автомобил, и от друга, отпускане на кредит. В това отношение се констатира, че нито от акта за преюдициално запитване, нито от представените пред Съда становища следва, че тази квалификация не е съобразена с изложените по-горе критерии.
- 35 По-конкретно, както поддържа правителството на Обединеното кралство, това разделяне на части на сделката по продажба на изплащане изглежда съвместимо с практиката на Съда, че макар предвидените в член 135 от Директивата за ДДС хипотези на освобождаване да

подлежат на стриктно тълкуване, това не променя факта, че щом не е конкретизирана личността на заемотателя или заемополучателя, изразът „отпускане и договаряне на кредит“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) не може да се отнася само до заемите и кредитите, отпускани от банкови и финансови институции.

- 36 Ето защо отложеното плащане на покупната цена на дадена стока срещу заплащане на лихви може да се смята за отпускане на кредит — освободена сделка по силата на тази разпоредба, стига заплащането на лихвите да не е част от насрещната престация за доставката на стоките или услугите, а да е възнаграждението за отпускането на този кредит (вж. в този смисъл решение от 27 октомври 1993 г., *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, т. 12, 13 и 19).

По метода за изчисляване на подлежащата на приспадане част на ДДС

- 37 За да се отговори на поставените въпроси, преформулирани в точка 27 от настоящото решение, следва да се припомни практиката на Съда относно възникването и обхвата на правото на приспадане на ДДС.
- 38 Съдът вече е постановил, че от член 168 от Директивата за ДДС следва, че по принцип данъчнозадълженото лице има право на приспадане на платения ДДС по получени доставки, когато е установено, че стоките или услугите, на които се основава това право, се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки и че нагоре по веригата тези стоки или услуги са доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2016 г., *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 34 и 35).
- 39 Съгласно постоянната практика на Съда това право на данъчнозадължените лица е основен принцип на въведената от законодателството на Европейския съюз обща система на ДДС, така че е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2016 г., *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 30 и 31, както и цитираната съдебна практика).
- 40 Всъщност режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС (решение от 22 юни 2016 г., *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 32).
- 41 От постоянната практика на Съда също така следва, че наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 14 септември 2017 г., *Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс*, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и цитираната съдебна практика).
- 42 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност

имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).

- 43 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване следва, че обсъжданите в главното производство общи разходи имат пряка и непосредствена връзка с всички дейности на VWFS, а не само с някои от тях. В това отношение фактът, че VWFS е решило да включва тези разходи не в цената на облагаемите сделки, а само в цената на освободените сделки, не може да окаже никакво влияние върху подобна фактическа констатация.
- 44 В този смисъл, доколкото действително са направени поне в известна степен за целите на доставките на превозни средства, които са облагаеми сделки, тези общи разходи като такива са част от елементите, формиращи цената на тези сделки. Ето защо по принцип е налице право на приспадане на ДДС в съответствие със съображенията, изложени в точки 38—42 от настоящото решение.
- 45 Що се отнася до обстоятелството, че обсъжданите в главното производство общи разходи не се отразяват по видим начин в цената на облагаемите сделки по доставка на превозни средства, следва да се припомни, че резултатът от тези икономически сделки е ирелевантен по отношение на правото на приспадане, при условие че самата дейност подлежи на облагане с ДДС (решение от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 46 Всъщност, както вече е постановявал Съдът, правото на приспадане на ДДС следва да се гарантира, без да се поставя в зависимост от критерий, отнасящ се по-специално до резултата от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, в съответствие с разпоредбата на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, съгласно която данъчнозадължено е „всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“ (решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 44).
- 47 Обхватът на правото на приспадане обаче е различен в зависимост от предназначението на разглежданите стоки и услуги. Всъщност, докато за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани само за извършването на облагаеми доставки, данъчнозадължените лица имат право да приспадат целия данък, с който се облага придобиването или предоставянето им, то за стоките и услугите със смесено предназначение член 173, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че правото на приспадане е ограничено само до частта от ДДС, която се отнася до извършените с тези стоки или услуги доставки, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, т. 25).
- 48 В настоящия случай, като се има предвид, че общите разходи, отнесени към сектор „крайни клиенти“ на VWFS, са направени за стоки и услуги, използвани за извършването както на сделки, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане, така и на сделки, по отношение на които данъкът не подлежи на приспадане, трябва да се определи подлежащата на приспадане част от данъка в съответствие с релевантните разпоредби на тази директива.
- 49 По общо правило съгласно член 173, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС подлежащата на приспадане част се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице, като меродавен за целта е оборотът.
- 50 Въпреки това съгласно член 173, параграф 2, буква в) от Директивата държавите членки могат да разрешат на данъчнозадълженото лице или да го задължат да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите.

- 51 От практиката на Съда следва, че въз основа на тази разпоредба държавите членки могат 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 (решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 24).
- 52 В този смисъл всяка държава членка, която вземе решение да разреши на данъчнозадълженото лице или да го задължи да извършва приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите, трябва да следи за това начинът на изчисляване на подлежащата на приспадане част да позволява да се установи с най-голяма точност частта от ДДС, която се отнася до сделки, пораждащи право на приспадане. Всъщност присъщият на общата система на ДДС принцип на неутралност изисква начинът на изчисляване на приспадането да отразява обективно действителната част от разходите за получаването на стоките и услугите със смесено предназначение, която може да се отнесе към сделки, пораждащи право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 30 и 31).
- 53 В това отношение обаче Съдът е пояснил, че избраният метод не трябва непременно да е възможно най-точният, но трябва, както следва от точка 51 от настоящото решение, да може да гарантира по-точен резултат от произтичащия от прилагането на основания на оборота критерий за разпределение (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, т. 33).
- 54 Наистина в точка 33 от решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), по отношение на банкова институция, извършваща сделки за финансов лизинг в автомобилния сектор, Съдът постановява, че освен ако проверките на националния съд не покажат друго, макар да е възможно за извършването на такива сделки банката да има нужда да използва някои стоки и услуги със смесено предназначение като свързаните със сгради, потребление на електричество и услуги от различни области, най-често използването на тези стоки и услуги се налага преди всичко в резултат на финансирането и управлението на договорите, сключвани от лизингодателя с неговите клиенти, а не в резултат на предоставянето на автомобилите на разположение на клиентите.
- 55 Именно при тези конкретни условия в точка 34 от упоменатото решение Съдът приема, че изчисляването на подлежащата на приспадане част чрез прилагането на основания на оборота метод, при който се вземат предвид сумите, отнасящи се до частта от вноските, с която клиентите заплащат за предоставянето на автомобилите на тяхно разположение, води до по-неточно определяне на подлежащата на приспадане част от платения ДДС по получени доставки, отколкото при прилагането на метода, основаващ се само на частта от плащанията, съответстваща на лихвите, представляващи насрещната престация за понасяните от лизингодателя разходи по финансиране и управление на договорите, тъй като последните две дейности са причината за използването на по-голямата част от стоките и услугите със смесено предназначение с оглед на осъществяването на сделки за финансов лизинг в автомобилния сектор.
- 56 От съображенията на Съда по отношение на сделките за финансов лизинг, обсъждани по делото, по което е постановено решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), обаче не може да се заключи, че член 173, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС позволява по най-общ начин на държавите членки към всички сходни видове сделки в автомобилния сектор като обсъжданите в главното производство сделки по продажба на изплащане да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита стойността на превозното средство при доставянето му.

- 57 По-конкретно, предвид основното значение на правото на приспадане, припомнено в точка 39 от настоящото решение, когато начинът на изчисляване на приспадането не позволява да се отчете евентуалното обстоятелство, че част от общите разходи се използват действително и в непренебрежима степен за сделки, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане, не може да се приеме, че такъв начин на изчисляване обективно отразява действителната част от разходите за получаването на стоки и услуги със смесено предназначение, която може да се отнесе към тези сделки. Ето защо такъв начин на изчисляване не е годен да гарантира по-точно разпределение от произтичащото от прилагането на основания на оборота критерий.
- 58 В този смисъл в настоящия случай, що се отнася до приложения от данъчната администрация метод за изчисляване на подлежащата на приспадане част от ДДС, националният съд следва да провери дали при този метод се отчита обстоятелството, че част от общите разходи действително и в непренебрежима степен се използват за целите на сделките, по отношение на които данъкът подлежи на приспадане.
- 59 По всички изложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 168 и член 173, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че от една страна, дори когато общите разходи, отнасящи се до сделки по продажба на движими вещи на изплащане като обсъжданите в главното производство, се отразяват не в сумата, дължима от клиента за доставката на самата вещ, тоест облагаемата част от сделката, а в сумата на лихвата, дължима за съставляващата финансиране част от сделката, тоест освободената част от тази сделка, въпросните общи разходи все пак трябва за целите на ДДС да се смятат за елемент, формиращ цената на доставката на самата вещ, и че от друга страна, държавите членки не могат да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита първоначалната стойност на съответната вещ при доставянето ѝ, щом този метод не е годен да гарантира по-точно разпределение от произтичащото от прилагането на основания на оборота критерий.

По съдебните разноски

- 60 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 (шести състав) реши:

Член 168 и член 173, параграф 2, буква в) 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 от една страна, дори когато общите разходи, отнасящи се до сделки по продажба на движими вещи на изплащане като обсъжданите в главното производство, се отразяват не в сумата, дължима от клиента за доставката на самата вещ, тоест облагаемата част от сделката, а в сумата на лихвата, дължима за съставляващата финансиране част от сделката, тоест освободената част от тази сделка, въпросните общи разходи все пак трябва за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) да се смятат за елемент, формиращ цената на доставката на самата вещ, и че от друга страна, държавите членки не могат да прилагат метод за разпределение, при който не се отчита първоначалната стойност на съответната вещ при доставянето ѝ, щом този метод не е годен да гарантира по-точно разпределение от произтичащото от прилагането на основания на оборота критерий.

Подписи