

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

22 декември 2010 година \*

По дело C-103/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Обединено кралство) с акт от 24 февруари 2009 г., постъпил в Съда на 13 март 2009 г., в рамките на производство по дело

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

срещу

**Weald Leasing Ltd,**

\* Език на производството: английски.

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,  
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 юни 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Weald Leasing Ltd, от г-н M. Conlon, QC и г-жа N. Shaw, barrister, упълномощени от г-н S. Walsh, solicitor,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Ossowski, в качеството на представител, подпомаган от г-жа M. Hall, barrister,
- за Ирландия, от г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-н A. Aston, SC,
- за гръцкото правителство, от г-н G. Kanellopoulos, както и от г-жа S. Trekli и г-жа M. Tassopoulos, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н F. Arena, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 октомври 2010 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на понятието „злоупотреба“ по смисъла на Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609), на Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service (C-425/06, Сборник, стр. I-897), както и на Решение от 22 май 2008 г. по дело Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, Сборник, стр. I-4019).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) и Weald Leasing Ltd (наричано по-нататък „Weald Leasing“) относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), който това дружество дължи във връзка с някои извършени от него лизингови сделки.

## Правна уредба

### *Правна уредба на Съюза*

- 3 Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“), гласи:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

- 4 Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28е от нея, предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) [ДДС], дължим или платен на територията на страната за стоки или услуги, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице“. [неофициален превод]

## 5 Член 27 от Шеста директива гласи следното:

„1. Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на отклонение от или избягване на данъка. Мерките, предназначени за опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат освен в пренебрежима степен да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление.

2. Държавата членка, желаеща да въведе мерките, посочени в параграф 1, информира Комисията за тези мерки и предоставя на Комисията цялата свързана с тях информация.

3. Комисията в срок от 1 месец информира всички останали държави членки за предлаганите мерки.

4. Решението на Съвета се счита за прието, ако в срок от 2 месеца от информирането на останалите държави членки съгласно предходната разпоредба нито Комисията, нито някоя от държавите членки не поиска въпросът да бъде повдигнат от Съвета.

5. Държавите членки, които към 1 януари 1977 г. прилагат специални мерки от типа, посочен в параграф 1, могат да ги запазят, при условие че съответно уведомят Комисията преди 1 януари 1978 г., и при условие че когато такова дерогирание е предназначено за опростяване на реда за начисляване на данъка, то не засяга изискването, постановено от параграф 1“. [неофициален превод]

*Национална правна уредба*

- 6 Приложение 6, параграф 1 към Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994, наричан по-нататък „VAT Act 1994“) предвижда:

„1(1) Когато:

- а) стойността на доставката, направена от данъчнозадължено лице срещу парична сума (извън случаите по настоящия параграф), е по-малка от пазарната ѝ стойност, и
- б) доставчикът и получателят на доставката са свързани лица, и
- в) ако доставката е облагаема, получателят ѝ няма право съгласно членове 25 и 26 да ползва кредит за целия ДДС върху тази доставка,

Commissioners могат да приемат, че стойността на доставката е нейната пазарна стойност“.

**Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 7 Churchill Group of Companies (наричана по-нататък „групата Churchill“) осъществява предимно дейност по предоставяне на застрахователни услуги, освободени от ДДС.
- 8 Churchill Management Ltd (наричано по-нататък „CML“) и дъщерните му дружества Churchill Accident Repair Centre (наричано по-нататък „CARC“) и Weald Leasing са част от групата Churchill.
- 9 На CML и CARC се възстановява приблизително 1 % от платения по получени доставки ДДС, така че когато придобиват оборудване, те могат да приспаднат само 1 % от ДДС върху покупката на това оборудване.
- 10 Търговската дейност на Weald Leasing се изразява в закупуване на посочените активи и последващото им отдаване на лизинг.
- 11 Suas Ltd (наричано по-нататък „Suas“) е дружество, притежавано от съветника по въпросите на ДДС на групата Churchill и от неговата съпруга, но Suas не е част от тази група. Единствената търговска дейност от значение на Suas се състои във вземане на лизинг на активи на Weald Leasing и последващото им отдаване при условията на сублизинг на CML и CARC.
- 12 Когато CML или CARC се нуждае от ново оборудване, то се купува от Weald Leasing, което го отдава на лизинг на Suas, а то от своя страна отдава посоченото оборудване при условията на сублизинг на CML или CARC.

- 13 Чрез тази поредица от сделки CML и CARC избягват прякото закупуване на необходимото им оборудване и плащането наведнъж на целия размер на неподлежащия на приспадане ДДС върху тези покупки.
- 14 Целта на въпросните сделки е плащането на посочената сума да се раздели и разсрочи, за да се отложат данъчните задължения на групата Churchill.
- 15 Всъщност CML и CARC отговарят непосредствено във връзка с неподлежащия на приспадане ДДС не за общата стойност на закупеното оборудване, а за размера на лизинговата вноска за това оборудване, разпределен за срока на действие на договорите за лизинг.
- 16 Commissioners изготвят акт за установяване на данъчни задължения за ДДС, с който отхвърлят молбата на Weald Leasing да приспадне платения по получени доставки ДДС за активите, отдадени на лизинг между октомври 2000 г. и октомври 2004 г., по съображение, че въпросните сделки не представляват икономическа дейност и имат характер на злоупотреба.
- 17 Weald Leasing обжалва посочения акт, като твърди, че сделките не са осъществени само с цел да се получи данъчно предимство, както и че извършването на доставки на оборудване съгласно договор за лизинг не противоречи на целите на Шеста директива.
- 18 След постановяването на Решение по дело Halifax и др, посочено по-горе, Commissioners повече не считат, че въпросните сделки нямат характер на икономическа дейност и твърдят само, че тези сделки представляват злоупотреба.

- 19 С решение от 7 февруари 2007 г. VAT and Duties Tribunal постановява, че основната цел на тези сделки е да се получи данъчно предимство, изразяващо се в отлагане на задълженията по ДДС на групата Churchill чрез сключването на договори за лизинг, но че това предимство не противоречи на целта на релевантните разпоредби на Шеста директива.
- 20 Тази юрисдикция също така постановява, че злоупотреба може евентуално да възникне не от самите лизингови договори, а от размера на предвидените в тези договори лизингови вноски, както и от договореностите, с които на Commissioners може ови договори са част от обичайната търговска дейност на страните. Според Commissioners, ако се допусне данъчнозадължено лице да приспадне платения ДДС по получени доставки за сделки без действителна търговска цел, които не са извършени при обичайни пазарни условия, не включват обичайно свързваните с такива договори тежести и рискове и не са сключени в рамките на обичайната търговска дейност на съдоговорителите, това би противоречало на целите на Шеста директива.
- 21 Commissioners обжалват това съдебно решение пред High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, като поддържат, че полученото от групата Churchill данъчно предимство противоречи на целите на Шеста директива.
- 22 С решение от 16 януари 2008 г. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division отхвърля жалбата на Commissioners срещу споменатото съдебно решение, понеже обстоятелството, че разглежданите сделки не са извършени в рамките на обичайната търговска дейност, според него не е достатъчно, за да се заключи, че е налице злоупотреба, доколкото полученото от групата Churchill чрез тези сделки данъчно предимство не противоречи нито на принципа на данъчен неутралитет, нито на друга разпоредба от Шеста директива.
- 23 Commissioners обжалват това съдебно решение пред запитващата юрисдикция, тъй като според тях High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division не е разгледал въпроса дали съответните лизингови договори са част от обичайната търговска дейност на страните. Според Commissioners, ако се допусне данъчнозадължено лице да приспадне платения ДДС по получени доставки за сделки без действителна търговска цел, които не са извършени при обичайни

пазарни условия, не включват обичайно свързваните с такива договори тежести и рискове и не са сключени в рамките на обичайната търговска дейност на съговорителите, това би противоречало на целите на Шеста директива.

- 24 При това положение Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) При обстоятелства като тези по настоящото дело, при които търговец, който до голяма степен е освободен от данъчно облагане, възприема структура на лизинг на активи, включваща трета страна посредник, вместо непосредствено да закупува активите, създава ли структурата на лизинг на активи или част от нея данъчно предимство, което противоречи на целта на Шеста директива, по смисъла на точка 74 от Решение по дело [Halifax и др., посочено по-горе]?
- 2) Предвид обстоятелството, че Шеста директива ДДС предвижда лизинг на активи от търговци, които са освободени изцяло или отчасти от данъчно облагане, и предвид позоваването от страна на Съда на понятието „обичайни търговски сделки“ в точки 69 и 80 от Решение по дело Halifax и др. [посочено по-горе] и в точка 27 от Решение по дело [Ampliscientifica и Amplifin, посочено по-горе], както и липсата на такова позоваване в Решение по дело [Part Service, посочено по-горе], това поведение представлява ли злоупотреба от страна на търговеца, който е освободен изцяло или отчасти от данъчно облагане, дори и в контекста на обичайните търговски сделки той да не сключва лизингови сделки?

3) Ако отговорът на втори въпрос е положителен:

- а) каква е релевантността на понятието „обичайни търговски сделки“ в контекста на точки 74 и 75 от Решение по дело Halifax и др. [посочено по-горе]: това понятие релевантно ли е по отношение на точка 74 или точка 75, или по отношение и на двете;
- б) позоваването на понятието „обичайни търговски сделки“ позоваване ли е на:
  - сделки, които съответното данъчнозадължено лице обикновено сключва,
  - сделки, които две или повече страни сключват при обичайни пазарни условия,
  - сделки, които са търговски жизнеспособни,
  - сделки, които пораждат търговски тежести и рискове, обикновено свързани със съответната търговска печалба,
  - сделки, които нямат изкуствен характер, доколкото имат търговско съдържание,
  - всеки друг вид или категория сделки?

- 4) Ако се приеме, че структурата на лизинг на активи или част от нея представлява злоупотреба, какво е подходящото преквалифициране? По-конкретно трябва ли националната юрисдикция или данъчната администрация:
- а) да не вземе предвид съществуването на трета страна посредник и да постанови, че ДДС се дължи върху пазарната стойност на вноските,
  - б) да преквалифицира лизинговата структура като пряка покупка, или
  - в) да преквалифицира сделката по какъвто и да е друг начин, който националната юрисдикция или данъчната администрация счита за подходящ за възстановяване на положението, което би съществувало при липсата на сделки, представляващи злоупотреба?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия и втория въпрос*

- <sup>25</sup> С първите си два въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи както дали обстоятелството, че вместо да закупи пряко активи като разглежданите в главното производство, търговецът използва лизингови сделки, свързани с тези активи, които включват трето дружество посредник, води до получаване на данъчно предимство, чието предоставяне противоречи на целта на разпоредбите на Шеста директива, така и дали използването на подобни сделки представлява злоупотреба, доколкото

посоченият търговец не сключва лизингови сделки в рамките на обичайната си търговска дейност.

- 26 Необходимо е да се припомни, че прилагането на правната уредба на Съюза не може да се разпростре така, че да обхване злоупотребите на икономическите оператори, тоест транзакциите, които са извършени не в рамките на обичайните търговски сделки, а единствено с цел злоупотреба с предимствата, предвидени в правото на Съюза, както и че този принцип на забрана на злоупотребите се прилага и в областта на ДДС (вж. посочените по-горе Решение по дело Halifax и др., точки 69 и 70, и Решение по дело Ampliscientifica и Amplifin, точка 27).
- 27 Освен това изборът на даден търговец 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. Когато данъчнозадълженото лице има избор между две сделки, Шеста директива не го задължава да избере сделката, свързана със заплащането на по-голям размер на ДДС. Напротив, данъчнозадълженото лице има право да избира организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намали данъчното задължение (вж. посочените по-горе Решение по дело Halifax и др., точка 73 и Решение по дело Part Service, точка 47).
- 28 Във връзка с това Съдът е постановил, че за да се установи наличието на злоупотреба в областта на ДДС, е необходимо да са изпълнени две условия.
- 29 От една страна, необходимо е въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби от Шеста директива и от националното законодателство, транспониращо тази директива, съответните сделки да водят

до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваните с тези разпоредби цели (вж. посочените по-горе Решение по дело Halifax и др., точка 74 и Решение по дело Part Service, точка 42).

- 30 От друга страна, от множество обективни обстоятелства трябва също така да е видно, че основната цел на въпросните сделки е получаването на данъчно предимство. Всъщност забраната на злоупотребите не се прилага, когато за извършването на съответните сделки може да има причина, различна от простото получаване на данъчни предимства (вж. посочените по-горе Решение по дело Halifax и др., точка 75 и Решение по дело Part Service, точка 42).
- 31 Що се отнася до главното производство, от акта за преюдициално запитване е видно, че основната цел на разглежданите лизингови сделки е да бъде получено данъчно предимство, а именно да се разсрочи плащането на ДДС за разглежданите придобивания, така че да се отложат данъчните задължения на групата Churchill.
- 32 За да се приеме обаче, че е налице злоупотреба, също така е необходимо въпреки формалното прилагане на условията, предвидени в релевантните разпоредби от Шеста директива и от националното законодателство, транспониращо тази директива, споменатото данъчно предимство да противоречи на целите, преследвани с тези разпоредби.
- 33 В това отношение следва да се отбележи, че лизинговите сделки попадат в приложното поле на Шеста директива и че данъчното предимство, до което евентуално може да доведе използването на такива сделки, само по себе си не представлява данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целите, преследвани с релевантните разпоредби от тази директива и от транспониращото я национално законодателство.

- 34 Всъщност данъчнозадълженото лице не може да бъде упрекувано, че е избрало лизингова сделка, която, както личи от акта за преюдициално запитване, му предоставя предимство, изразяващо се в разсрочване на плащането на данъчните му задължения, вместо покупка, която не му предоставя такова предимство, при положение че свързаният с тази лизингова сделка ДДС е надлежно и изцяло платен.
- 35 Безспорно е, че това е така по отношение на ДДС за разглежданите в спора по главното производство лизингови сделки, както и че за всяка от тези сделки съответните дружества са платили точния размер на ДДС по извършени доставки и са приспадали — когато са могли — точния размер на ДДС по получени доставки.
- 36 Всъщност, ако Weald Leasing е могло да приспадне ДДС за придобитите от него активи, това е защото въпросното дружество извършва не застрахователна дейност, а дейност, свързана с лизингови сделки, които подлежат на облагане с ДДС и не са освободени.
- 37 По същия начин CML и CARC не са приспадали ДДС за лизинговите вноски, платени на Suas, тъй като 99 % от размера му не е подлежал на възстановяване.
- 38 Освен това използването на лизингова сделка, свързана с активи, само по себе си не означава, че размерът на ДДС за тази сделка е по-малък от този, който би бил платен при покупка на посочените активи.
- 39 При това положение запитващата юрисдикция трябва да установи, от една страна, дали договорните условия, отнасящи се до разглежданите по главното производство лизингови сделки, противоречат на разпоредбите на Шеста директива и на транспониращото я национално законодателство. Такъв би бил по-специално случаят, ако при определянето на размера на лизинговите вноски

се окаже, че последният е необичайно нисък и не е съобразен с икономическата действителност.

40 От друга страна, тази юрисдикция трябва да установи и дали участието на трето дружество, посредник в тези сделки, в случая *Suas*, може да попречи на прилагането на тези разпоредби.

41 В това отношение посочената юрисдикция ще трябва по-конкретно да провери дали — както личи от някои материали по преписката и както бе изтъкнато в съдебното заседание — участието на *Suas* в посочените сделки е попречило на Commissioners да приложат приложение 6, параграф 1 от VAT Act 1994 към тези сделки.

42 В този контекст доводът на *Weald Leasing*, че принципът на забрана на злоупотребите не се прилага спрямо нарушенията на тази разпоредба, тъй като те попадали само в обхвата на националното право, не може да бъде приет, понеже споменатата разпоредба е приета на основание член 27 от Шеста директива и е част от националното законодателство, което транспонира тази директива.

43 Освен това обстоятелството, че търговец, който използва лизингови сделки като разглежданите по главното производство, не сключва лизингови сделки в рамките на обичайната си търговска дейност, е без значение за гореизложените съображения.

44 Всъщност констатацията, че е налице злоупотреба, произтича не от естеството на търговските сделки, сключвани обикновено от лицето, което извършва разглежданите операции, а от предмета, целта и последиците на тези операции.

- 45 При това положение на първите два въпроса следва да се отговори, че данъчното предимство, което произтича от това, че вместо да закупи пряко активи като разглежданите в главното производство, търговецът използва лизингови сделки, свързани с тези активи, не представлява данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целта, преследвана с релевантните разпоредби от Шеста директива и от транспониращото я национално законодателство, ако отнасящите се до тези сделки договорни условия, и по-специално условията относно определянето на размера на лизинговите вноски, са съобразени с обичайните пазарни условия, и ако участието на трето дружество, посредник в споменатите сделки, не може да попречи да бъдат приложени тези разпоредби — нещо, което запитващата юрисдикция трябва да провери. В това отношение обстоятелството, че посоченият търговец не сключва лизингови сделки в рамките на обичайната си търговска дейност, е без значение.

*По третия въпрос*

- 46 Предвид отговора на първите два въпроса не следва да се дава отговор на третия въпрос.

*По четвъртия въпрос*

- 47 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи как следва да се преквалифицират сделките, разглеждани в главното производство, ако тези сделки или част от тях представляват злоупотреба.

- 48 В това отношение следва да се припомни, че когато е установено наличието на злоупотреба, съставляващите злоупотребата сделки трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на тези сделки (вж. Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точки 94 и 98).
- 49 На първо място, запитващата юрисдикция следователно трябва да установи, въз основа на дадените в отговора на първите два въпроса насоки, дали определени елементи на разглежданите по главното производство лизингови сделки съставляват злоупотреба.
- 50 Ако случаят е такъв, тази юрисдикция трябва, на второ място, да преквалифицира тези сделки така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на елементите, съставляващи злоупотребата.
- 51 Следователно, ако запитващата юрисдикция направи извод, че някои от договорните условия, свързани с разглежданите по главното производство лизингови сделки, и/или участието на Suas в тези сделки представляват злоупотреба, тази юрисдикция трябва да преквалифицира въпросните сделки, без да отчита съществуването на Suas и/или да промени или да остави без приложение тези договорни условия.
- 52 Във връзка с това извършената от запитващата юрисдикция преквалификация не трябва да надхвърля това, което е необходимо за гарантиране на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчни измами (вж. в този смисъл Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 92).
- 53 При това положение на четвъртия въпрос следва да се отговори, че ако някои от договорните условия, отнасящи се до разглежданите в главното производство

лизингови сделки, и/или участието на трето дружество, посредник в тези сделки, представляват злоупотреба, посочените сделки трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на представляващите злоупотреба елементи на тези договорни условия и/или при липсата на участие на това дружество.

## По съдебните разноски

- 54 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) Данъчното предимство, което произтича от това, че вместо да закупи пряко активи като разглежданите в главното производство, търговецът използва лизингови сделки, свързани с тези активи, не представлява данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целта, преследвана с релевантните разпоредби 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, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, и от транспониращото я национално законодателство, ако отнасящите се до тези сделки договорни условия, и по-специално условията относно определянето на размера на лизинговите вноски, са съобразени с обичайните пазарни условия, и ако участието на трето дружество, посредник в споменатите сделки, не може да попречи да бъдат приложени тези

**разпоредби — нещо, което запитващата юрисдикция трябва да провери. В това отношение обстоятелството, че посоченият търговец не сключва лизингови сделки в рамките на обичайната си търговска дейност, е без значение.**

- 2) Ако някои от договорните условия, отнасящи се до разглежданите в главното производство лизингови сделки, и/или участието на трето дружество, посредник в тези сделки, представляват злоупотреба, посочените сделки трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на представляващите злоупотреба елементи на тези договорни условия и/или при липсата на участие на това дружество.**

Подписи