



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

11 юни 2015 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 9, член 73, член 78, първа алинея, буква а) и член 79, първа алинея, буква в) — Данъчна основа — Включване на стойността на общинските такси за ползване на подпочвеното пространство, заплатени от дружеството — концесионер на газоразпределителната мрежа, в данъчната основа за начисляване на ДДС, приложима за услугата, предоставена от това дружество, на дружеството, натоварено с продажбата на газ“

По дело C-256/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Португалия) с акт от 19 ноември 2013 г., постъпил в Съда на 28 май 2014 г., в рамките на производство по дело

Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: А. Ó Caoimh, председател на състава, Е. Jarašiūnas (докладчик) и С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, от N. Pena и L. Scolari, advogados,
- за гръцкото правителство, от М. Germani и К. Karavasili, в качеството на представители,
- за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, R. Campos Laires и от А. Cunha, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

— за Европейската комисия, от P. Guerra e Andrade и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, поправки ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (наричан по-нататък „Lisboagás“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчен и митнически орган) по повод на самоначисляванията на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за месеците май, юни и юли 2012 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 4 Съгласно член 13, параграф 1, първа алинея от тази директива:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки“.

- 5 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

- 6 Съгласно член 78, първа алинея, буква а) от тази директива данъците, митата, налозите и таксите, с изключение на самия ДДС, следва да се включат в данъчната основа.

- 7 За сметка на това съгласно член 79, първа алинея, буква в) от посочената директива от данъчната основа следва да се изключат сумите, които данъчнозадълженото лице получава от клиента като изплащане на разходи, направени от името и за сметка на клиента и отчетени в неговите счетоводни книги по разчетна сметка.

Португалското право

- 8 Член 2 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, наричан по-нататък „CIVA“) гласи:

„1 – Следните лица са данъчно задължени:

- а) физическите или юридическите лица, които независимо и обичайно упражняват производствени или търговски дейности или предоставят услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии, както и лицата, които също самостоятелно извършват еднократна облагаема сделка, при условие че тази сделка допълва упражняването на посочените дейности, без значение на мястото, където тя се осъществява, или когато независимо от наличието на такава връзка тази сделка отговаря на условията за реално въздействие на данъка върху доходите на физическите лица [...] и на данъка върху доходите на юридическите лица [...]

[...]

2 – При все това държавата и другите публичноправни юридически лица не подлежат на облагане с ДДС, когато извършват сделки, упражнявайки властническите си правомощия, дори когато получават във връзка с това такси или други насрещни престации, доколкото третирането им като данъчно незадължени лица не води до нарушаване на конкуренцията.

[...]“.

- 9 Член 16 от CIVA гласи:

„1 – Без да се накърняват разпоредбите на параграфи 2 и 10, данъчната основа на облагаемите доставки на стоки или услуги съответства на стойността на насрещната престация, която е получена или която следва да бъде получена от клиента или от трето лице.

[...]

5 – Данъчната основа на облагаемите доставки на стоки или услуги включва следните елементи:

- а) данъци, мита, налози и такси, с изключение на самия данък върху добавената стойност,

[...]

6 – Данъчната основа по предходния параграф не включва следните елементи:

[...]

- с) сумите, платени от името и за сметка на приобретателя на стоките или получателя на услугите, надлежно отчетени по сметка на трети лица от данъчнозадълженото лице,

[...]“.

- 10 Съгласно член 3 от Закон № 53-E/2006 за одобряване на общия режим на таксите на административно-териториалните единици (Lei n° 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais) от 29 декември 2006 г. (*Diário da República*, първа серия, бр. 249 от 29 декември 2006 г.):

„Таксите на административно-териториалните единици са налози, които почиват на конкретна доставка на местна обществена услуга, на използването за лични цели на публично и частно имущество на административно-териториалните единици или на премахването на правна пречка пред частноправните субекти, когато това е в правомощията на административно-териториалните единици в съответствие със закона“.

- 11 Член 6, параграф 1, буква с) от този закон позволява на общините да прилагат такава такса „в случай на ползване или експлоатация на публично или частно общинско имущество“.

Фактите в спора по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Lisboagás е изключителен концесионер на обществената услуга за разпределение на газ в общините от регион Лисабон (Португалия), на които са възложени по-конкретно развитието, експлоатацията и поддръжката на газоразпределителната мрежа. Тъй като последна се състои по-специално от тръбопроводи, инсталирани под земята в имоти — публична собственост на няколко общини, намиращи се на територията на концесията, Lisboagás заплаща такси за ползване на подпочвеното пространство (наричани по-нататък „ТППП“), налагани от тези общини.
- 13 Съгласно договора за концесия, след като плати ТППП на общините, Lisboagás прехвърля стойността на тези такси в тежест на дружеството, натоварено с продажбата на газ в района, отдаден на концесия, когато издава фактура на последното за ползването на инфраструктурата на мрежата за доставка на газ на потребителите. След това последното дружество прехвърля стойността на ТППП в тежест на потребителите във фактурата за доставка на газ.
- 14 Съгласно указанията на данъчната администрация Lisboagás начислява ДДС по обичайната ставка от 23 % върху сумите на ТППП, които впоследствие са прехвърлени върху потребителите през май, юни и юли 2012 г. Lisboagás отразява този ДДС в съответните периодични декларации и своевременно го заплаща.
- 15 След като подадените по административен ред жалби за възстановяването на ДДС са отхвърлени, на 29 април 2013 г. Lisboagás сезира с искане Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD).
- 16 В подкрепа на това искане Lisboagás поддържа по-специално, че прехвърлянето на ТППП не представлява „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, тъй като няма пряка или непряка насрещна престация, поради което не става въпрос за възмездна доставка и то не създава добавена стойност.
- 17 Освен това според Lisboagás член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС, транспониран с член 16, параграф 5, буква а) от CIVA, не се прилага за ТППП, тъй като последните нямат пряка връзка с облагаемите сделки, сключвани от него, не са свързани с упражняването на дейността — предмет на договора за концесия, нито в частност събирането им представлява действителна насрещна престация по облагаема сделка, сключена от него с образуванието, което търгува с газ.

- 18 То добавя, че тъй като ТППП не попадат в приложното поле на ДДС при събирането им от общините съгласно член 2 от CIVA, те не трябва да се включват в данъчната основа за начисляване на ДДС, поради факта че само се прехвърлят без добавяне на допълнителни суми. Принципът на неутралитет на ДДС всъщност налага третирането за целите на ДДС на определен разход да остане същото, когато сума, точно съответстваща по размер на този разход, се префактурира на трето лице.
- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira изтъква, че възстановяването на Lisboagás на сума в размер на ДДС, който той е начислил и му е бил платен от неговия клиент, би довело до неоснователно обогатяване, което както националното законодателство, така и правото на Съюза не допускат.
- 20 Освен това този орган отбелязва, че ползването на имот, който е публична собственост, предполага потребление, което за целите на ДДС съответства на предоставянето на услуги, и че не може да се твърди, че плащането на ТППП няма пряка връзка с облагаемите сделки на Lisboagás, щом като разпределението на газ се осъществява, като се използва подпочвеното пространство на даден район или община.
- 21 Той счита, че макар събирането на ТППП да не подлежи на облагане с ДДС, тъй като, предоставяйки концесия върху имоти — публична собственост, общините упражняват своите властнически правомощия, прехвърлянето на таксата от частноправно юридическо лице е част от комплексна услуга, която в крайна сметка се изразява в доставката на газ за потребителите.
- 22 Запитващата юрисдикция отбелязва, че жалбоподателят в главното производство иска да бъде отправено преюдициално запитване и че решението, които ще вземе, за да разреши спора в главното производство, няма да подлежи на обжалване.
- 23 При тези условия Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допуска ли правото на Съюза да се начислява ДДС, когато частно дружество — оператор на инфраструктурата за разпределение на природен газ, прехвърля в тежест на дружество, което ползва тази инфраструктура, стойността на таксите за ползване на подпочвеното пространство, заплащани на общините, на територията на които са разположени тръбопроводите на инфраструктурата, без да добавя към нея допълнителни суми?
- 2) Като се има предвид, че в ТППП, събирани от административно-териториалните единици при упражняване на властническите им правомощия, не е включен ДДС, допуска ли правото на Съюза начисляване на ДДС при прехвърляне на стойността на тези такси, платени от частно дружество — оператор на инфраструктурата за разпределение на природен газ, в тежест на дружество, което ползва тази инфраструктура?“.

По преюдициалните въпроси

- 24 Тъй като Комисията отбелязва по отношение на допустимостта на преюдициалното запитване, че запитващата юрисдикция не уточнява разпоредбите на правото на Съюза, чието тълкуване иска, нито причините, които са я подтикнали да си зададе въпроси относно тълкуването на това право, следва да се припомни, че член 94, буква в) от Процедурния правилник на Съда всъщност предвижда, че преюдициалното запитване трябва да излага причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването или валидността на някои разпоредби на правото на Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство.

- 25 Все пак, тъй като свързаните с правото на Съюза въпроси по презумпция са релевантни, отхвърлянето от Съда на запитване, отправено от национална юрисдикция, е възможно само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално решения *Cipolla* и др., C-94/04 и C-202/04, EU:C:2006:758, т. 25 и *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C-307/10, EU:C:2012:361, т. 32).
- 26 В настоящия случай, въпреки липсата на пояснения в акта за преюдициално запитване относно разпоредбите на правото на Съюза, чието тълкуване се иска, и причините, които са подтикнали запитващата юрисдикция да си зададе въпроси относно тълкуването на това право, от изложението на спора в главното производство, представено в този акт, както и от поставените въпроси може да се направи извод, че последните се отнасят до тълкуването на Директивата за ДДС и че релевантните за отговора разпоредби, от гледна точка по-специално на изтъкнатите от *Lisboagás* доводи, са член 9, параграф 1, член 73, член 78, първа алинея, буква а) и член 79, първа алинея, буква в) от тази директива. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че отговорът на тези въпроси за тълкуване на правото на Съюза е необходим за решаването на спора.
- 27 От това следва, че преюдициалното запитване е допустимо.
- 28 По същество с двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 9, параграф 1, член 73, член 78, първа алинея, буква а) и член 79, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че стойността на таксите, като разглежданите в главното производство, която е платена на общините от дружеството — концесионер на газоразпределителната мрежа, поради използването на публичната собственост на посочените общини и която впоследствие е прехвърлена от това дружество в тежест на друго дружество, натоварено с продажбата на газ, а след това от последното — на крайните потребители, трябва да се включи в данъчната основа за начисляване на ДДС, приложима за услугата, предоставена от първото на второто от тези дружества.
- 29 Съгласно член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС таксите, с изключение на самия ДДС, следва да се включат в данъчната основа за начисляване на ДДС. Съдът вече е уточнил, че за да може дадена такса да се включи в данъчната основа за начисляване на ДДС, въпреки че не представлява добавена стойност и не е насрещна икономическа престация при доставката на стоки или услуги, тя трябва да е непосредствено свързана с тази доставка и че въпросът дали данъчното събитие на посочената такса съвпада с данъчното събитие на ДДС, е определящ елемент за установяване на наличието на такава връзка (вж. в този смисъл решения *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, т. 17, Комисия/Полша, C-228/09, EU:C:2010:295, т. 30, Комисия/Австрия, C-433/09, EU:C:2010:817, т. 34 и *TVI*, C-618/11, C-637/11 и C-659/11, EU:C:2013:789, т. 37 и 39).
- 30 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че ТППП се плащат от *Lisboagás* на общините — преди сключването на облагаемата с ДДС сделка между *Lisboagás* и дружеството, натоварено с продажбата на газ на потребителите, и независимо от тази сделка — в замяна на ползването на общинска публична собственост, тъй като в нея се намира инфраструктурата на газоразпределителната мрежа, която *Lisboagás* стопанисва. Това дружество впоследствие прехвърля стойността на тези ТППП в тежест на дружеството, натоварено с продажбата на газ, когато фактурира на последното използването на посочената инфраструктура за доставката на газ на потребителите.

- 31 Оттук следва, че ТППП не представляват добавена стойност и не са насрещна икономическа престация при облагаемата с ДДС сделка, сключена между дружеството — концесионер на газоразпределителната мрежа, и дружеството, натоварено с продажбата на газ, и че данъчното събитие на тези ТППП не съвпада с данъчното събитие на ДДС, поради което те не са непосредствено свързани с тази сделка.
- 32 Следователно ТППП не спадат към таксите, които съгласно член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се включат в данъчната основа за начисляване на ДДС.
- 33 Освен това, като прехвърля стойността на ТППП в тежест на дружеството, натоварено с продажбата на газ, когато му фактурира използването на посочената инфраструктура за доставката на газ на потребителите, Lisboagás прехвърля не самите ТППП като такива, а цената за използване на общинската публична собственост. Тази цена е част от всички разходи на Lisboagás и се включва в цената на доставката, която следва да се заплати от дружеството, натоварено с продажбата на газ. Обстоятелството, че съгласно договора за концесия стойността на ТППП фигурира в отделна графа във фактурата, издадена от Lisboagás и впоследствие във фактурите, изпратени от дружеството, натоварено с продажбата на газ на потребителите, е без значение в това отношение.
- 34 Следователно стойността на ТППП е елемент от насрещната престация, която Lisboagás получава от дружеството, натоварено с продажбата на газ, за своята доставка, за която не се спори, че представлява „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Следователно тази стойност трябва да се включи в данъчната основа за начисляване на ДДС за тази доставка съгласно член 73 от директивата.
- 35 Освен това стойността на ТППП няма да се изключи от данъчната основа за начисляване на ДДС за последната доставка на основание на член 79, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС, щом като тази стойност е получена не като изплащане на разходи, направени от името и за сметка на дружеството, натоварено с продажбата на газ, или на потребителите, а в замяна на разхода за ползването на общинска собственост, направен от Lisboagás за нуждите на неговата дейност.
- 36 Противно на твърдяното от Lisboagás, включването на стойността на ТППП в данъчната основа за начисляване на ДДС, приложима за услугата, която то предоставя на дружеството, натоварено с продажбата на газ, не противоречи на принципа на данъчен неутралитет, който не допуска доставките на сходни стоки или услуги, които са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. в този смисъл решение BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 37 Всъщност съгласно член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС, общините не се разглеждат като данъчнозадължени за ДДС лица, когато събират такси като ТППП, докато съгласно член 9 от посочената директива дружества като Lisboagás се разглеждат като данъчнозадължени за ДДС лица, когато извършват „икономически дейности“ по смисъла на тази разпоредба. От друга страна, както следва от изводите, направени в точки 31, 33 и 34 от настоящото съдебно решение, събирането на ТППП от общините и прехвърлянето от Lisboagás на дружеството, натоварено с продажбата на газ, на правото да използва газопреносната мрежа, която то стопанисва, срещу заплащане на насрещна престация, включваща стойността на ТППП, не представляват „сходни сделки“.
- 38 С оглед на гореизложените съображения на двата поставени въпроса следва да се отговори, че член 9, параграф 1, член 73, член 78, първа алинея, буква а) и член 79, първа алинея, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че стойността на таксите, като разглежданите в главното производство, която е платена на общините от дружеството — концесионер на газоразпределителната мрежа, поради използването на публичната собственост

на посочените общини и която впоследствие е прехвърлена от това дружество в тежест на друго дружество, натоварено с продажбата на газ, а след това от последното — на крайните потребители, трябва да се включи в данъчната основа за начисляване на ДДС, приложима за услугата, предоставена от първото на второто от тези дружества, по силата на член 73 от тази директива.

По съдебните разноски

- 39 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 (осми състав) реши:

Член 9, параграф 1, член 73, член 78, първа алинея, буква а) и член 79, първа алинея, 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 стойността на таксите, като разглежданите в главното производство, която е платена на общините от дружеството — концесионер на газоразпределителната мрежа, поради използването на публичната собственост на посочените общини и която впоследствие е прехвърлена от това дружество в тежест на друго дружество, натоварено с продажбата на газ, а след това от последното — на крайните потребители, трябва да се включи в данъчната основа за начисляване на данъка върху добавената стойност, приложима за услугата, предоставена от първото на второто от тези дружества, по силата на член 73 от тази директива.

Подписи