



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

15 май 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 135, параграф 1, буква б) — Доставка на стоки — Освобождания в полза на други дейности — Отпускане и договаряне на кредит — Карти за гориво“

По дело C-235/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 23 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 28 март 2018 г., в рамките на производство по дело

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, C. G. Fernlund и L. S. Rossi (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Е. Танчев,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, от J. Pomorska-Porebska, данъчен консултант,
- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и J. Hottiaux, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: полски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 135, параграф 1, буква б) 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).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH със седалище в Австрия (наричано по-нататък „Vega International“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Директор на данъчно управление Варшава, Полша) по повод на отказа на последния да възстанови на Vega International данък върху добавената стойност (ДДС) във връзка със сделки за покупка на гориво чрез карти за гориво.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 гласи:
„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:
а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
[...]
в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 Член 14, параграфи 1 и 2 от тази директива предвижда:
„1. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.
2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:
[...]
в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона“.
- 5 Член 24, параграф 1 от посочената директива гласи:
„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.
- 6 Съгласно член 135, параграф 1, буква б) от същата директива:
„Държавите членки освобождават следните сделки:
[...]

б) отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска“.

Полското право

7 Директива 2006/112 е транспонирана в полското право с ustawa o podatku od towaru i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. 2011 г., № 177, pos. 1054), изменен (наричан по-нататък „Законът за ДДС“).

8 Съгласно член 5, параграф 1, точка 1 от Закона за ДДС:

„[С ДДС се облага] възмездната доставка на стоки или услуги на територията на страната“.

9 Член 7, параграфи 1 и 8 от този закон предвижда:

„1) Доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1, точка 1 означава прехвърлянето на правото на разпореждане със стока като собственик [...].

[...]

8) В случай че няколко субекта извършват доставка на една и съща стока по такъв начин, че първият от тях предава стоката направо на последния от поредицата приобретател, се счита, че доставка на стоки е била извършена от всеки участвал в посочените сделки субект“.

10 Член 8, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Доставка на услуги по член 5, параграф 1, точка 1 е всяка доставка, която е предназначена за физическо или юридическо лице или за образуване без юридическа правосубектност и която не е доставка на стоки по смисъла на член 7 [...]“.

11 Член 43, параграф 1, точка 38 от същия закон, който транспонира член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, гласи:

„[Освобождава се от ДДС] услугата по отпускане на кредити или парични заеми и услугата по посредничество при предоставянето на услуги по отпускане на кредити или парични заеми, както и управлението на кредити или парични заеми от кредитодателя или заемодателя“.

12 Съгласно член 86, параграф 1 от Закона за ДДС:

„Доколкото използват стоките и услугите за извършването на облагаеми доставки, данъчнозадължените лица по член 15 имат право да приспадат сумата на данъка по получени доставки от сумата на дължимия от тях данък [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 От акта за преюдициално запитване е видно, че Vega International извършва транспорт на търговски моторни превозни средства от известни производители от завода до клиентите. Тази дейност се извършва чрез няколко дъщерни дружества на Vega International, които са със седалище в различни държави членки, като дъщерното дружество Vega Poland sp. z o.o., установено в Полша.

- 14 Vega International организира и управлява снабдяването на всичките си дружества с карти за гориво, издадени от различни доставчици на гориво. Транспортираните от Vega Poland превозни средства се зареждат с използването на поименни, издадени на водачите, карти за гориво. По организационни съображения и предвид размера на разходите всички сделки с помощта на картите за гориво се осъществяват централно от дружеството майка в Австрия, което получава от доставчиците на гориво фактури, по-специално за покупката на гориво с ДДС. След това в края на всеки месец Vega International префактурира на дъщерните си дружества, включително на Vega Poland, горивото, което е използвано за предоставянето на услугата по превоза на превозни средства с увеличение от 2%. Дружествата от групата имат право да прихващат фактурите за използване на картите за гориво с издаваните на австрийското дружество фактури или да извършат плащане по тях в срок от един до три месеца от тяхното получаване.
- 15 С решение от 11 август 2014 г. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (началник на Втора данъчна служба Варшава-център, Полша) отказва на Vega International възстановяването на ДДС за периода от април до юни 2012 г. в размер на 106 031,44 PLN (полски злоти) (около 24 735,82 EUR). С решение от 28 ноември 2014 г. директорът на данъчно управление Варшава потвърждава това решение.
- 16 Vega International подава жалба срещу посоченото решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша). С решение от 26 юни 2015 г. този съд приема жалбата на Vega International за неоснователна и я отхвърля.
- 17 След това Vega International подава касационна жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша). Този съд, подобно на полските данъчни органи и на първоинстанционния съд, разглежда възможността да приложи в случая принципите, изведени от Съда в решение от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), съгласно които споразумението за управление на гориво не съставлява договор за доставка на гориво, а по-скоро договор за финансиране на неговото закупуване. Всъщност според преценката на Съда по делото, по което е постановено това решение, лизинговото дружество не купува гориво, за да го препродаде на лизингополучателя, а последният свободно избира както качеството и количеството, така и момента на придобиване на гориво и се разпорежда с това гориво като собственик.
- 18 В случая при прилагането на това решение следва да се приеме, че Vega International не извършва „доставки на стоки“, по-конкретно гориво, по смисъла на член 7, параграф 8 от Закона за ДДС, за които е възможно възстановяване на ДДС, а предоставя на Vega Poland финансови услуги, които в Полша са необлагаеми, тъй като са освободени от ДДС въз основа на член 43, параграф 1, точка 38 от този закон.
- 19 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че решение от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), не е постановено въз основа на Директива 2006/112, а се отнася до тълкуване на разпоредбите на действащата по-рано Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 20 При тези условия тя има съмнения относно тълкуването с оглед на посоченото решение на новата разпоредба на член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, която се отнася до сделки като отпускането или договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска. Поради това възниква въпросът дали сделките, осъществявани от Vega International в Австрия във връзка с предоставянето и плащанията с карти за гориво, използвани за закупуването на гориво от дъщерните дружества в рамките на групата, могат да се считат за такива сделки. Тези съмнения освен това се изострят от

противоречивата съдебна практика на националните съдилища, които се позовават на този прецедент, за да преценят характера на сключените сделки при предоставянето на карти за гориво.

- 21 Поради това запитващата юрисдикция счита, че за да се произнесе по подадената от Vega International касационна жалба е необходимо самият Съд да разтълкува член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.
- 22 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Попадат ли под действието на член 135, параграф 1, буква б) от [Директива 2006/112] сделки, изразяващи се в предоставянето на карти за гориво и договарянето, финансирането и заплащането на доставките на гориво с помощта на тези карти, или пък тези сложни сделки могат да се считат за верижни сделки, чиято основна цел е доставката на гориво?“.

По преюдициалния въпрос

- 23 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство предоставянето от дружеството майка на дъщерните му дружества на карти за гориво, които позволяват на последните да зареждат с гориво превозните средства, чийто превоз осигуряват, може да се квалифицира като освободена от ДДС услуга за отпускане на кредит по смисъла на тази разпоредба, или като сложна сделка, чиято основна цел е доставката на гориво и следователно като доставка на стока по смисъла на член 14, параграф 1 от тази директива, за която може да бъде възстановен платения в Полша ДДС.
- 24 В началото следва да се отбележи, че разпоредбите от Директива 2006/112, релевантни за делото в главното производство, по същество са идентични със съответстващите им разпоредби от Шеста директива. При това положение съдебната практика във връзка с разпоредбите от Шеста директива остава относима за тълкуването на съответстващите им разпоредби от Директива 2006/112 (вж. по-специално решение от 28 юли 2016 г., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, т. 27).
- 25 За да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, е важно да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 с ДДС се облага възмездната доставка на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 26 Съгласно член 14, параграф 1 от тази директива доставка на стоки по принцип означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.
- 27 В това отношение съгласно постоянната практика на Съда понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от Шеста директива и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (решения от 8 февруари 1990 г., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, т. 7, от 14 юли 2005 г., *British American Tobacco и Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, т. 35, от 21 февруари 2006 г., *Halifax и др.*, C-255/02, EU:C:2006:121, т. 51, от 3 юни 2010 г., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, т. 24 и от 18 юли 2013 г., *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486 т. 33).

- 28 Съдът също така приема, че посоченото понятие е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на съответно данъчнозадължено лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (решение от 21 ноември 2013 г., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 29 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че предоставянето от Vega International на карти за гориво на дъщерните му дружества, включително Vega Poland, позволява на тези дъщерни дружества по-специално да се снабдяват с гориво от бензиностанции. След това последните издават директно на Vega International фактурите за покупка на гориво с ДДС, чието възстановяване Vega International иска от полската данъчна администрация.
- 30 При тези условия, за да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, следва да се провери дали по делото в главното производство петролните дружества действително прехвърлят на Vega International или на Vega Poland правото да се разпореждат с горивото като собственик (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 33).
- 31 В това отношение следва да се припомни, че в решение от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) Съдът анализира дали при договор за лизинг на превозни средства е налице доставка на стоки, в случая на гориво, от петролните дружества на лизинговото дружество, когато лизингополучателят зарежда превозното си средство с гориво от името и за сметка на лизинговото дружество, което след това иска от националните данъчни органи възстановяване на ДДС, събран за горивото.
- 32 В това решение Съдът приема за безспорно, че именно лизингополучателят има право да се разпорежда с горивото като собственик, тъй като го придобива директно от бензиностанциите, а лизингодателят няма право да решава по какъв начин или с каква цел ще бъде използвано горивото (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 34).
- 33 Освен това според Съда в тази хипотеза доставките само привидно се извършват за сметка на лизинговото дружество. Всъщност, от една страна, месечните плащания към това дружество представляват само авансови плащания, а от друга страна, действителната консумация, установена в края на годината, е в тежест на лизингополучателя, който следователно понася изцяло разноските за доставката на гориво (решение от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 35).
- 34 Оттук Съдът стига до извода, че споразумението за управление на гориво, подписано между лизинговото дружество и лизингополучателя, не съставлява договор за доставка на стока, в случая на гориво, по отношение на лизинговото дружество, а по-скоро договор за финансиране на неговото закупуване. Всъщност според Съда лизинговото дружество не придобива гориво, за да го препродаде на лизингополучателя, а последният придобива горивото и при това е свободен по отношение на избора както на качеството и количеството на гориво, така и по отношение на момента на придобиване. Следователно лизинговото дружество действа всъщност като заемодател спрямо лизингополучателя (решение от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, т. 36).
- 35 Съгласно припомнената в точка 24 от настоящото решение съдебна практика горепосочените съображения, развити от Съда по отношение на член 5, параграф 1 от Шеста директива, са относими към обстоятелствата по настоящото дело, що се отнася до тълкуването на понятието „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112.

- 36 Следва по-специално да се отбележи, че в случая Vega International не разполага като собственик с горивото, по повод на чието придобиване иска възстановяване на ДДС. Всъщност горивото е придобито от Vega Poland директно от доставчиците и по негова собствена преценка. Поради това Vega Poland по-специално решава условията за закупуване на горивото, доколкото то може да реши от коя бензиностанция от тези на посочените от Vega International доставчици да зареди гориво и свободно избира качеството, количеството, вида гориво, както и момента на покупката и начина на използване (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 26).
- 37 Освен това е безспорно, че Vega Poland понася и всички разходи, свързани с такова зареждане, доколкото Vega International му префактурира горивото. Впоследствие полското дъщерно дружество има право да прихваща фактурите за използване на картите за гориво с издаваните на австрийското дружество фактури или да извърша директно плащане по тях в срок от един до три месеца от тяхното получаване.
- 38 При тези условия, както поддържат полското правителство и Европейската комисия, няма основания да се счита, че по делото в главното производство доставката на гориво е извършена на Vega International и последното след това препродава тази стока на Vega Poland, извършвайки следователно на свой ред доставка на гориво на това дружество. От друга страна, както подчертава Комисията, следва да се отбележи, че Vega International само предоставя на полското си дъщерно дружество чрез картите за гориво прост инструмент, който му позволява да купува горивото, като по този начин единствено изпълнява ролята на посредник в сделката за придобиването на тази стока.
- 39 Тъй като по делото в главното производство за Vega International липсва доставка на стока, а именно гориво, то няма право да иска възстановяване на ДДС, платен по издадените му фактури във връзка с извършеното от Vega Poland зареждане на гориво на бензиностанции.
- 40 При това положение следва да се отбележи, че съгласно член 24, параграф 1 от Директива 2006/112 всяка сделка, която не представлява доставка на стоки, означава „доставка на услуги“.
- 41 Безспорно е обаче, че извършената от Vega International сделка по отношение на полското му дъщерно дружество, състояща се в предоставяне на карти за гориво по-специално с цел зареждане с гориво на превозните средства, чийто превоз последното осигурява, не представлява „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112. Следователно тя представлява „доставка на услуга“ по смисъла на член 24, параграф 1 от същата директива.
- 42 Ето защо, за да се даде на запитващата юрисдикция полезен отговор, следва да се провери и дали такава доставка на услуги може да се квалифицира като освободена от ДДС услуга за отпускане на кредит по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.
- 43 В това отношение следва да се припомни, че освободените съгласно тази разпоредба сделки се определят в зависимост от естеството на предоставените услуги, а не в зависимост от доставчика или получателя на услугата, така че прилагането на тези освобождавания не зависи от статута на субекта, който предоставя тези услуги (вж. в този смисъл решения от 4 май 2006 г., *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 66 и от 21 юни 2007 г., *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, т. 25).
- 44 Що се отнася по-специално до израза „отпускане и договаряне на кредит“, който се съдържа в посочената разпоредба, той следва да се тълкува широко, така че неговият обхват не може да бъде ограничен само до заемите и кредитите, отпускани от банкови и финансови институции (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 1993 г., *Muys' en De Winter's Bouw-* en

Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, т. 13, от 22 октомври 2015 г., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 37 и от 18 октомври 2018 г., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, т. 35).

- 45 Това тълкуване се потвърждава от целта на общата система, въведена с Директива 2006/112, която по-специално е да гарантира равно третиране на данъчнозадължените лица (вж. по-специално решение от 27 октомври 1993 г., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, т. 14).
- 46 Следователно тълкуването в смисъл, че предоставянето на финансиране на покупка от банка е освободено от ДДС, докато финансирането на същата покупка от икономически оператор, който няма определен статут на орган от финансовия или банковия сектор, се облага с ДДС би било в противоречие с основните принципи на общата система на ДДС, а именно равното третиране на данъчнозадължените лица.
- 47 В настоящия случай, както бе припомнено в точка 14 от настоящото решение, е безспорно, че всички сделки, извършени чрез карти за гориво, предоставени от Vega International на дъщерните му дружества, включително Vega Poland, се осъществяват централно от дружеството майка в Австрия, което получава от доставчиците на гориво фактури, по-специално за покупката на гориво с ДДС. След това в края на всеки месец Vega International префактурира на дъщерните си дружества горивото, което е използвано за предоставянето на услугата по превоза на превозни средства с увеличение от 2%. Накрая, дружествата от групата имат право да прихващат фактурите за използване на картите за гориво с издаваните на австрийското дружество фактури или да извършат плащане по тях в срок от един до три месеца от тяхното получаване.
- 48 Следва обаче да се отбележи, че прилагайки увеличение от 2% спрямо Vega Poland, Vega International получава заплащане за доставката на услуга на полското му дъщерно дружество. Поради това Vega International предоставя на Vega Poland финансова услуга, като предварително финансира покупката на гориво и следователно за тази цел действа подобно на обикновена финансова или кредитна институция.
- 49 При тези условия следва да се отбележи, че предоставянето от Vega International на карти за гориво в полза на Vega Poland представлява истинска финансова сделка, която наподобява по-конкретно отпускането на кредит по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 18 октомври 2018 г., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, т. 36).
- 50 Поради това услуги като предоставяните от Vega International в полза на Vega Poland могат да се ползват от предвиденото в член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 освобождаване.
- 51 С оглед на изложеното по-горе на поставения въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство предоставянето от дружеството майка на дъщерните му дружества на карти за гориво, които позволяват на последните да зареждат с гориво превозните средства, чийто превоз осигуряват, може да се квалифицира като освободена от ДДС услуга за отпускане на кредит по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноси

- 52 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 разноси. 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 135, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство предоставянето от дружеството майка на дъщерните му дружества на карти за гориво, които позволяват на последните да зареждат с гориво превозните средства, чийто превоз осигуряват, може да се квалифицира като освободена от данък върху добавената стойност услуга за отпускане на кредит по смисъла на тази разпоредба.

Подписи