Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

29 март 2012 година*

„Шеста директива ДДС — Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) — Право на приспадане — Дълготраен актив, притежаван от данъчнозадължено юридическо лице, което го предоставя на разположение на персонала си за негови лични нужди“

По дело C-436/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 8 септември 2010 г., постъпил в Съда на 13 септември 2010 г., в рамките на производство по дело

État belge

срещу

BLM SA,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н M. Safjan, председател на състав, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 декември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за BLM SA, от O. D'Aout, avocat,

— за белгийското правителство, от г-н J.-C. Halleux и г-жа M. Jacobs, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н T. Henze и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н B. Stromsky г-жа D. Recchia и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

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 член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) 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“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между État belge [Белгийската държава] и BLM SA (наричано по-нататък „BLM“), дружество по белгийското право, по повод приспадането на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с недвижим имот, използван отчасти за лични нужди на персонала на това дружество.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Съгласно пето и шесто съображение от Шеста директива:

„като има предвид, че за да се гарантира по-голяма фискална неутралност, е необходимо да бъде изяснен терминът „данъчнозадължено лице“, така че държавите членки да могат да включат в обхвата му и лицата, които инцидентно извършват някои сделки;

като има предвид, че терминът „облагаема доставка“ е пораждал затруднения, що се отнася в частност до доставки, третирани като облагаеми; като има предвид, че тези понятия е необходимо да бъдат изяснени“ [неофициален превод].

4 Член 2, точка 1 от 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].

5 Член 4, параграф 1 от Шеста директива гласи:

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

6 Член 6, параграф 2 от Шеста директива гласи:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

а) ползването на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки [ДДС] подлежи изцяло или частично на приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

Държавите членки могат да дерогират от разпоредбите на настоящия параграф, при условие че такава дерогация не води до нарушаване на конкуренцията“ [неофициален превод].

7 Съгласно член 13, Б, буква б) от Шеста директива държавите членки освобождават „отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество […]“ [неофициален превод].

8 Член 17, параграф 2 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 28е от същата, гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави“ [неофициален превод].

Национална правна уредба

9 Член 19, параграф 1 от Кодекса за ДДС (code de la TVA) предвижда:

„ползването на включен в предприятието актив за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на персонала му или по-общо за цели, които не са свързани с икономическата дейност на това лице, се приравнява на възмездна доставка на услуги, когато този актив поражда право на пълно или частично приспадане на данъка“.

10 Съгласно член 44, параграф 3, точка 2 от същия кодекс от ДДС се освобождават „отдаването под аренда или наем и прехвърлянето на права и задължения по договор за наем на недвижими по естеството си вещи, както и ползването на такива имоти при условията на член 19, параграф 1 […]“.

11 В акта за преюдициално запитване Cour d’appel de Mons посочва административно циркулярно писмо № E.T. 108.691 от 31 януари 2005 г., което е издадено след Решение на Съда от 8 май 2003 г. по дело Seeling (C-269/00, Recueil, стр. I-4101), и извежда практическите последици от него за националната правна уредба. Според запитващата юрисдикция с това циркулярно писмо прилагането на посоченото решение се ограничава само до данъчнозадължените физически лица. Що се отнася до данъчнозадължените юридически лица, които предоставят на разположение на управител или на съдружник недвижим имот, включен изцяло в имуществото на предприятието, в посоченото циркулярно писмо се уточнява, че подобно ползване представлява наем на недвижим имот и поради това е освободено от ДДС.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

12 BLM, учредено през април 2003 г. от г-н Bertrand Losfeld и г-н Bernard Losfeld, е с предмет на дейност консултантски услуги в областта на финансите, технологиите, търговията и административната дейност в широк смисъл, както и посредничество и извършване на услуги, пряко или непряко, в административната и финансовата област, във връзка с продажбите, производството и общото управление. Във връзка с тази дейност BLM е регистрирано за целите на ДДС.

13 През декември 2003 г. г-н Bertrand Losfeld и съпругата му апортират в BLM за срок от 20 години вещното право на ползване върху сграда, която същите са построили по-рано, като във връзка със строителството на тази сграда те са избрали режима на задължено по ДДС лице. Считано от юли 2002 г., това е техният и на децата им постоянен адрес. BLM разполага с бюро и архивно помещение в тази сграда.

14 Във връзка с посочения апорт е платен ДДС, който BLM приспада в декларацията си за четвъртото тримесечие на 2003 г., като приспаднатата сума е в размер на 42 420,61 EUR.

15 BLM не изисква от г-н Bertrand Losfeld, който е негов управител, да плаща наем за ползването на част от въпросната сграда за лични нужди. Той обаче дължи данък за физическите лица за облагаемия му доход, който данък представлява твърда сума, изчислена въз основа на личното ползване на 75 % от сградата.

16 След като извършва проверка на място данъчната администрация в гр. Турне (наричана по-нататък „данъчната администрация“) оспорва възможността за приспадане на платения от BLM при апортирането ДДС в размер на 31 683,96 EUR. Всъщност данъчната администрация приема, че сградата не е ползвана за нуждите на професионална дейност. От ДДС обаче било освободено ползването за лични нужди. Следователно данъчнозадълженото лице нямало право да приспада платения ДДС по получени доставки във връзка със строителството на частта от сградата, която е предоставена на разположение на управителя на BLM.

17 Данъчната администрация приема, че ДДС във връзка със строителните разходи за служебните помещения, тоест за бюрото и архивното помещение, подлежи на приспадане в размер на 100 %, че ДДС във връзка със строителните работи, извършени в помещенията със смесено предназначение, подлежи на приспадане в размер на 25,31 % и че останалата част от сградата следва да се разглежда като имот, ползван само за лични нужди. Така с решение от 1 март 2005 г. данъчната администрация обявява, че BLM дължи сумата от 31 683,96 EUR, представляваща неправилно приспаднат ДДС, заедно с глоба и лихви за забава.

18 BLM обжалва посоченото решение пред Tribunal de première instance de Mons. Със становището си по жалбата данъчната администрация прави при условията на евентуалност насрещно искане, за всяка изтекла година данъчната основа във връзка с ползването на сградата за лични цели да се определи на една петнадесета част от стойността на този имот. С решение от 8 август 2006 г. този съд приема, че годишната данъчна основа във връзка с предоставеното от BLM безвъзмездно право на ползване на недвижимия имот трябва да се определи на 1/20 от цената, платена за придобиването на правото на ползване върху сградата, но само по отношение на ползваната за лични нужди част от сградата.

19 Тъй като не е удовлетворена от посоченото съдебно решение, данъчната администрация го обжалва пред Cour d’appel de Mons. В подкрепа на жалбата си тя твърди, че предоставяне на разположение, подобно на това в главното производство, трябва да се разглежда като възмездно отдаване под наем, освободено от ДДС. Доколкото сделката е необлагаема, данъчнозадълженото лице нямало право да приспада платения ДДС по получени доставки във връзка със строителството на частта от сградата, която е предоставена на разположение. В това

отношение данъчната администрация поддържа, че Решение по дело Seeling, посочено по-горе, се прилага само към данъчнозадължените физически лица, тъй като тези лица не могат да са едновременно собственици и наематели на един и същ недвижим имот.

20 Пред запитващата юрисдикция BLM поддържа, че практиката на Съда в Решение по дело Seeling, посочено по-горе, може да се приложи в случаи като разглеждания в главното производство.

21 При тези обстоятелства Cour d'appel de Mons решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) от Шеста директива [...] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която ползването от страна на управителя за лични или на неговото семейство нужди на част от сграда, построена или държана от *данъчнозадължено юридическо лице* по силата на вещно право върху недвижим имот, се разглежда — доколкото представлява отдаване под наем или аренда на недвижимо имущество по смисъла на посочения член 13, Б, буква б) — като освободена доставка на услуги, когато този дълготраен актив поражда право на приспадане на платения по получени доставки данък?“.

По преюдициалния въпрос

22 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която разглежда ползването за лични нужди на персонала на данъчнозадължено юридическо лице на част от сграда, построена или държана от това данъчнозадължено лице по силата на вещно право върху недвижим имот, като доставка на услуги, освободена от ДДС на основание на посочения член 13, Б, буква б), макар да не са налице характеристиките на отдаване под наем или аренда по смисъла на същата разпоредба, когато този имот поражда право на приспадане на платения по получени доставки данък.

23 В това отношение трябва да се припомни, че в Решение по дело Seeling, посочено по-горе, Съдът вече е постановил, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално законодателство, съгласно което ползването за лични нужди от данъчнозадълженото лице на част от сграда, включена изцяло в активите на неговото предприятие, се разглежда — доколкото представлява отдаване под наем или аренда на недвижимо имущество по смисъла на посочения член 13, Б, буква б) — като доставка на услуги, освободена от ДДС.

24 Наистина данъчнозадълженото лице, до което се отнася Решение по дело Seeling, посочено по-горе, е физическо лице и следователно има съвпадение между данъчнозадълженото лице и това, което е ползвало за лични нужди включен в предприятието имот. Все пак, обратно на твърденията на белгийското правителство в становището му, представено пред Съда, от това обстоятелство не може да се направи извод, че приетото от Съда в това решение тълкуване на член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива не може да се приложи, когато става въпрос за данъчнозадължено юридическо лице.

25 Всъщност, от една страна, както ясно личи от неговия текст, член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива се прилага не само в случаите, когато данъчнозадължено лице ползва за лични нужди имот, включен в предприятието, но и в случаите, когато имотът се ползва по този начин от персонала на данъчнозадълженото лице. В последния случай обаче няма съвпадение между съответните лица и обстоятелството, че данъчнозадължено е юридическо лице, не изключва възможността имотът да се ползва за лични нужди от персонала на това лице.

26 Освен това трябва да се констатира, че посочената разпоредба, в която се използва терминът „данъчнозадължено лице“, не прави разлика между физически и юридически лица и само определя за целите на ДДС режима на някои икономически операции, които не са уредени в други разпоредби на Шеста директива.

27 Впрочем, както личи от пето и шесто съображение от Шеста директива, качеството „данъчнозадължено лице“ е свързано със сделките, които извършва икономическият оператор, а не с неговата правна форма. Освен това, съгласно член 4, параграф 1 от тази директива „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва посочена в параграф 2 от същия член независима икономическа дейност, независимо от мястото, целите и резултатите от тази дейност.

28 От друга страна, следва да се уточни, че обратно на твърденията на белгийското правителство, от Решение по дело Seeling, посочено по-горе, не произтича, че Съдът основава разсъжденията си на схващането, че не е налице договор за наем на недвижим имот, когато в сделката участва едно-единствено физическо лице, което съответно би притежавало двойното качество на наемодател и наемател.

29 Всъщност, макар да е било достатъчно само да посочи, че в случая по дело Seeling по дефиниция не е било възможно да има споразумение относно условията на наема, Съдът е проверил дали този случай може да се квалифицира като отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива и в това отношение е приел в точка 51 от посоченото решение, че в случая липсва както плащане на наем, така и споразумение относно продължителността на ползването, правото да се обитава жилището и невъзможността други лица да упражняват същото право.

30 От това следва, че при липсата на тези характеристики ползването за лични нужди на персонала на данъчнозадължено юридическо лице на част от сграда, построена или държана от това данъчнозадължено лице по силата на вещно право върху недвижим имот, не може да се квалифицира като отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

31 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която ползването за лични нужди на персонала на данъчнозадължено юридическо лице на част от сграда, построена или държана от това данъчнозадължено лице по силата на вещно право върху недвижим имот, се разглежда като доставка на услуги, освободена от ДДС на основание на посочения член 13, Б, буква б), макар да липсват характеристиките на отдаване под наем или аренда по смисъла на същата разпоредба, когато този имот поражда право на приспадане на платения по получени доставки данък.

32 В това отношение запитващата юрисдикция трябва да прецени дали в случай като разглежданията в главното производство може да се приеме, че е налице отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива.

По съдебните разноски

33 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 (пети състав) реши:

Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) и член 13, Б, буква б) 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, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която ползването за лични нужди на персонала на данъчнозадължено юридическо лице на част от сграда, построена или държана от това данъчнозадължено лице по силата на вещно право върху недвижим имот, се разглежда като доставка на услуги, освободена от данък върху добавената стойност на основание на посочения член 13, Б, буква б), макар да липсват характеристиките на отдаване под наем или аренда по смисъла на същата разпоредба, когато този имот поражда право на приспадане на платения по получени доставки данък.

Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали в случай като разглежданията в главното производство може да се приеме, че е налице отдаване под наем на недвижим имот по смисъла на посочения член 13, Б, буква б).

Подписи