Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

15 септември 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Право на приспадане — Решение 2004/817/ЕО — Правна уредба на държава членка — Разходи за стоки и услуги — Използване на тези стоки и услуги над 90 % от общото използване за нужди, различни от икономическата дейност — Изключване на правото на приспадане“

По дело C-400/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 16 юни 2015 г., постъпил в Съда на 23 юли 2015 г., в рамките на производство по дело

Landkreis Potsdam-Mittelmark

срещу

Finanzamt Brandenburg,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: D. Šváby, председател на състава, J. Malenovský и M. Safjan (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Landkreis Potsdam-Mittelmark, от J. Wulf-von Moers, съветник,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за австрийското правителство, от G. Eberhard, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и M. Wasmeier, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1 от Решение 2004/817/ЕО на Съвета от 19 ноември 2004 година за разрешаване на Германия да прилага дерогация от член 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО за хармонизиране на правните разпоредби на държавите членки относно данъците върху оборота (ОВ L 357, 2004 г., стр. 33, наричано по-нататък „решението за разрешаване“).

2 Запитването е подадено в рамките на съдебен спор между Landkreis Potsdam-Mittelmark (окръг Потсдам-Мителмарк, Германия) и Finanzamt Brandenburg (Данъчна служба Бранденбург, Германия) във връзка с данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от този окръг за данъчната 2008 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

3 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“), е отменена и заместена, считано от 1 януари 2007 г., с 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), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14). Процесният данъчен период е 2008 г., поради което позоваванията на Шеста директива следва да се разбират като позовавания на Директива 2006/112 и следва да се четат съгласно таблицата на съответствието, съдържаща се в приложение XII към нея.

4 Член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което самостоятелно извършва на което и да било място някоя от стопанските дейности, определени в ал. 2, независимо от предназначението или резултатите от дейността.

2. Стопанските дейности, посочени в ал. 1, включват всички дейности на производители, търговци и доставчици на услуги, в т.ч. минодобива и селскостопанските дейности, и упражняването на свободни професии. Експлоатацията на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен доход от него също се смята за стопанска дейност“.

5 Член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива гласи:

„Като възмездна доставка на услуги се третират:

а) ползването на стоки, които са част от активите на стопанско предприятие, за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или — в по-общ смисъл — за други нужди освен за стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки [ДДС] подлежи изцяло или частично на приспадане“.

6 Съгласно член 17, параграф 2, буква а) от тази директива:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

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

7 Член 27, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогиране разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на отклонение 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 крайното потребление“.

Решението за разрешаване

8 Съображение 3 от решението за разрешаване гласи:

„Мярката за дерогация цели да изключи от правото на приспадане на ДДС, начислен върху стоки и услуги, разходите за тези стоки и услуги, когато използването им за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на негови служители, или по-общо за нестопански нужди, надхвърля 90 % от общото им използване. Тази мярка съставлява дерогация от член 17 от [Шеста директива], изменен с член 28е от същата директива, и се обосновава с необходимостта от опростяване на процедурата за събиране на ДДС; размерът на данъка, дължим на етапа на крайното потребление, е засегнат само в незначителна степен“.

9 Член 1 от това решение предвижда:

„На Германия се разрешава чрез дерогация от член 17, параграф 2 от [Шеста директива] да изключи възможността за приспадане на ДДС, начислен върху разходите за стоки и услуги, над 90 % от общото използване на които е за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал или по-общо за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието“.

10 Съгласно член 2 от Решението:

„Настоящото решение се прилага до 31 декември 2009 г.“.

11 Член 3 от същото решение гласи:

„Адресат на настоящото решение е Федерална република Германия“.

Германското право

12 Член 15 от l'Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„1) Стопанският субект може да приспадне ДДС, както следва:

1. дължимия по закон данък за доставки на стоки и други доставки, извършени от друг стопански субект за нуждите на неговото предприятие. […]

[…]

Доставката, вносът или вътреобщностното придобиване на стоки, които стопанският субект използва под 10 % от общото им използване за нуждите на предприятието си, не се считат извършени за нуждите на предприятието.

[…]

2) Приспадане на ДДС не се допуска за доставка, внос или вътреобщностно придобиване на стока […], която стопанският субект използва за следните сделки:

1. освободени сделки;

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 Окръг Потсдам-Мителмарк е териториална структура, която отговаря за изпълнението на всички функции, надхвърлящи функционалния капацитет на общините и административните служби в състава на окръга. В качеството му на орган на публичната власт той изпълнява и публични функции, свързани със строителството, поддържането и безопасността на движението по пътищата на неговата територия. Той изпълнява тези функции чрез собствено предприятие (*Eigenbetrieb*) без самостоятелна правосубектност.

14 През периода на данъчно облагане 2008 г., окръг Потсдам-Мителмарк придобива различни стоки, а именно работни машини, товарни превозни средства и спомагателно оборудване, които използва основно за услугите, които предоставя в кръга на задълженията си като публичноправен орган. Все пак той използва тези стоки в размер на 2,65 %, и за извършване на услуги на трети лица, по-специално за подкастряне и отсичане на дървета, косене на трева и почистване, както и за зимна поддръжка на пътищата. За тези услуги той е данъчнозадължен по ДДС.

15 Данъчна служба Бранденбург не е разрешила приспадането на платения ДДС по получени доставки, начислен за стоките, посочени в предходната точка, с мотива че стоките не са били използвани най-малко в размер на 10 % за предприятието на окръг Потсдам-Мителмарк, в съответствие с член 15, параграф 1, второ изречение от UStG. Въз основа на жалба по административен ред, подадена от жалбоподателя в главното производство, Данъчна служба Бранденбург признава, с различен мотив, част от искането приспадане. По отношение на останалата част жалбата по административен ред е отхвърлена. Жалбата срещу това решение, подадена от окръг Потсдам-Мителмарк пред Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург, Германия), е отхвърлена от последния.

16 В ревизионната си жалба пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) жалбоподателят изтъква, че отказът за приспадане на ДДС нарушава правото на Съюза. Всъщност според окръг Потсдам-Мителмарк, макар на Федерална република Германия да е било разрешено с решението за разрешаване да приложи мярка, дерогираща член 17 от Шеста директива, това разрешение не обхващало изключването от приспадане на ДДС по получени доставки в случаите, като този в главното производство, в които стоките са използвани над 90 % за дейности, различни от икономическите, които не попадат в приложното поле на ДДС, но не биха могли да бъдат квалифицирани като „различни от икономическата дейност на предприятието“. Поради това окръг Потсдам-Мителмарк счита, че има право на пропорционално приспадане на 2,65 % ДДС.

17 Освен това той поддържа, че отказът за приспадане на ДДС по получени доставки нарушава принципа на неутралитет спрямо конкуренцията, тъй като този отказ има за последица включването на сумата на ДДС по получени доставки, която не може да бъде приспадната, като преки разходи при изчисляването на цените, въпреки че последващите сделки, които той извършва в конкуренция с други частни предприятия, се облагат изцяло. Следователно той бил поставен в структурно по-неизгодно конкурентно положение.

18 В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че съгласно националното право окръг Потсдам-Мителмарк няма право да приспадне ДДС по получени доставки, както той изтъква. Всъщност той използвал спорните стоки основно за изпълнение на публичноправните си функции и единствено в размер на 2,65 % в рамките на предприятието си за облагаеми сделки. Съгласно член 15, параграф 1, второ изречение от UStG в този случай не се допуска приспадане на ДДС по получени доставки, тъй като използването им за нуждите на предприятието на жалбоподателя е под 10 %.

19 Тази юрисдикция припомня, че съгласно член 1 от решението за разрешаване, чрез дерогация от член 17, параграф 2 от Шестата директива, на Федерална република Германия е разрешено да изключи от правото на приспадане на ДДС разходите за стоки и за услуги, когато процентът на използването им за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на персонала му, или, по-общо, за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието, надвишава 90 % от общото им използване.

20 От една страна обаче, от практиката на Съда следвало, че доколкото данъчнозадълженото лице предвижда частично използване на стока за неикономическа дейност, която не попада в приложното поле на Шеста директива, то няма право да приспадне ДДС по получени доставки.

21 От друга страна, в случай на доставка на стока, която данъчнозадълженото лице иска да използва едновременно за икономическата дейност на данъчнозадълженото лице по ДДС и за лични нужди, „различни от икономическата дейност на предприятието“ по смисъла на член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива, той би могъл да включи тази стока изцяло в имуществото на предприятието си и въз основа на това да има право да приспадне изцяло ДДС по получени доставки. Все пак той би трябвало да плати дължимия ДДС за използването на стоката за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието му, както следвало по-специално от решение от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 39).

22 Запитващата юрисдикция счита, че съгласно тези принципи приспадането на ДДС по получени доставки е задължително изключено, доколкото окръг Потсдам-Мителмарк използва стоките, които е придобил, в размер на 97,35 % за дейностите по изпълнение на публичноправните му задължения, които били неикономически дейности, които не попадат в режима на ДДС. Освен това по принцип жалбоподателят имал право да приспадне, в размер на 2,65 %, ДДС по получени доставки. Това приспадане било все пак изключено съгласно член 15, параграф 1, второ изречение от UStG.

23 В това отношение за запитващата юрисдикция не е ясно дали член 1 от решението за разрешаване цели единствено, както следва от текста му, да изключи възможността за приспадане на данъка в случаите, в които стоката се използва за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал или по-общо за нужди, различни от икономическата дейност, или се прилага и в случаите, в които над 90 % от общото използване на стоката — какъвто е случаят в главното производство — е за неикономически дейности, които не попадат в режима на ДДС.

24 Тази юрисдикция счита, че въз основа на решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land-en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), разрешението, съдържащо се в член 1 от решението за разрешаване, може да се тълкува в смисъл, че разрешава изключване на приспадането на ДДС по получени доставки единствено в случаите, когато придобитата стока е използвана повече от 90 % „за нужди, различни от икономическата дейност“, а не за неикономически нужди, които не попадат в приложното поле на ДДС. В този случай член 15, параграф 1, второ изречение от UStG не попадал в обхвата на решението за разрешаване, доколкото приспадането на дължимия или начисления данък е изключено и когато над 90 % от общото използване е за неикономически дейности.

25 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Член 15, параграф 1, второ изречение от UStG предвижда, че доставката, вносът или вътреобщностното придобиване на стока, която се използва под 10 % от общото ѝ използване за нуждите на предприятието, не се считат извършени за нуждите на предприятието, и поради това изключва приспадането на ДДС.

Тази разпоредба е приета на основание член 1 от решението за разрешаване, с което на Федерална република Германия се разрешава, чрез дерогация от член 17, параграф 2 от Шеста директива, да изключи възможността за приспадане на данъка върху добавената стойност за разходите за стоки и услуги, които се използват над 90 % от общото им използване за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал или по-общо — за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието.

Прилага ли се това разрешение, предвид текста му, единствено по отношение на случаите, уредени в член 6, параграф 2 от Шеста директива (съответно член 26 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/162), или то се прилага и по отношение на всички случаи, в които стока или услуга се използва само отчасти за нуждите на предприятието?“.

По преюдициалния въпрос

26 С въпроса си запитващата юрисдикция пита по същество дали член 1 от решението за разрешаване трябва да се тълкува в смисъл, че е приложим към положение, при което предприятие придобива стоки или услуги, които използва над 90 % за неикономически дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС.

27 Както следва от текста му, решението за разрешаване съдържа дерогация от член 17, параграф 2 от Шеста директива, съгласно който данъчнозадължено лице може да приспадне ДДС по получени доставки, доколкото стоките и услугите са използвани за нужди на облагаемите му сделки, а именно за икономическа дейност.

28 За да се прецени дали понятието „за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието“, съдържащо се в член 1 от решението за разрешаване, може да обхване положение като това в главното производство, в което жалбоподателят упражнява дейности,

следващи от качеството му на публичноправен орган, а именно неикономически дейности, макар те да не са различни от икономическата дейност на предприятието, следва да се отнесе към значението на това понятие съгласно Шеста директива, въз основа на която е прието решението за разрешаване, в съответствие с член 27, параграф 1 от нея.

29 Както следва от член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива, използването за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието, може да се облага с ДДС.

30 За сметка на това неикономическите дейности не попадат в приложното поле на Шеста директива (решения от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30 и 31, и от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, т. 36 и 37).

31 От това следва, че член 6, параграф 2, буква а) от Шеста директива няма за цел да установи правило, че сделките, които се намират извън приложното поле на режима на ДДС, могат да се считат за извършени за „нужди, различни от икономическата дейност на предприятието“ по смисъла на тази разпоредба. Всъщност такова тълкуване имало за последица изпразването от съдържание на член 2, точка 1 от Шеста директива (решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, т. 38).

32 Тези съображения са в противоречие със структурата на общата система на ДДС, в рамките на която разграничението между икономическите и неикономическите дейности следва критерии, различни от тези, от които следва разграничението между професионално използване и използване за нужди, различни от икономическите нужди на предприятието, а именно лични.

33 Съгласно постоянната съдебна практика, в случай на използване на капиталови стоки както за нуждите на икономическата дейност, така и за лични нужди, данъчнозадълженото лице има право на избор, за нуждите на ДДС, да включи тази стока изцяло в имуществото на предприятието си или да я задържи изцяло в своето частно имущество, като по този начин напълно я изключва от системата на ДДС, или пък да я включи в предприятието само доколкото тя действително се използва за нуждите на действителната икономическа дейност (решение от 23 април 2009 г., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, т. 39 и цитираната съдебна практика).

34 За сметка на това такава свобода на избора не съществува, когато става въпрос за преценка дали дадена стока е използвана за икономическа дейност или не. Когато предприятие използва стока както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива се ограничава да предвиди право на приспадане на платения данък по получени доставки. Мерките, които държавите членки са призвани да приемат в това отношение, трябва да спазват принципа на данъчен неутралитет, на който почива общата система на ДДС (решение от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 36).

35 В съответствие с този принцип на данъчен неутралитет режимът на приспадане цели стопанският субект да бъде освободен изцяло от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност (решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, т. 27).

36 Изключване от правото на приспадане за имуществото с професионално предназначение, което е използвано под 10 % за икономически дейности, обаче не отговаря на това изискване.

37 Предходните съображения са напълно приложими към тълкуването на понятието „за нужди, различни от икономическите нужди на предприятието“, съдържащо се в член 1 от решението за разрешаване. Всъщност предвид изискванията за единност и съгласуваност на правния ред на Съюза, употребените в приетите в дадена област актове трябва да имат един и същи смисъл,

освен ако законодателят на Съюза не е изразил различна воля (вж. в този смисъл решения от 4 октомври 2011 г., Football Association Premier League и др., C-403/08 и C-429/08, EU:C:2011:631, т. 188 и от 31 май 2016 г., Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, т. 28). Не така стоят нещата в този случай.

38 Накрая, що се отнася до довода, че понятието „за нужди, различни от икономическата дейност на предприятието“ било признато по различен начин за периодите, предхождащи решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), въпреки че решението за разрешаване, прието на 19 ноември 2004 г., би могло все още да засяга разграничението между икономическите и неикономическите дейности, следва да се припомни, че тълкуването от Съда на разпоредбите на правото на Съюза има ретроактивен характер и е валидно от влизането в сила на тълкуваната разпоредба (решение от 27 март 1980 г., Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, т. 16).

39 Следователно не може да се счита, че понятието „за нужди, различни от икономическите нужди на предприятието“, може да бъде предмет на различно тълкуване, що се отнася до периодите, предхождащи решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), от което следва, че това понятие не засяга разграничението между икономическите и неикономическите дейности на предприятието.

40 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 1 от решението за разрешаване трябва да се тълкува в смисъл, че не е приложим към положение, в което предприятие придобива стоки или услуги, които използва над 90 % за неикономически дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС.

По съдебните разноски

41 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 1 от Решение 2004/817/ЕО на Съвета от 19 ноември 2004 година за разрешаване на Германия да прилага дерогация от член 17 от Шеста директива 77/388/ЕИО за хармонизиране на правните разпоредби на държавите членки относно данъците върху оборота, трябва да се тълкува в смисъл, че не е приложим към положение, в което предприятие придобива стоки и услуги, които използва над 90 % за неикономически дейности, които не попадат в приложното поле на данъка върху добавената стойност.

Подписи