ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÁK
представено на 26 октомври 2010 година [1]

I — Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася, inter alia, до тълкуването на понятието „злоупотреба“ по смисъла на Решение по дело Halifax и др. [2], C-255/02, и прилагането му в Решение по дело, Part Service [3], C-425/06, и Решение по дело, Ampliscientifica и Amplifin [4] C-162/07. Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) и Weald Leasing Limited (наричано по-нататък „Weald Leasing“) по повод данъчното облагане на извършени от последното лизингови сделки.

II — Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

2. Churchill Group of Companies (наричана по-нататък „групата Churchill“) осъществява предимно дейност по предоставяне на застрахователни услуги, освободени от данък върху добавената стойност (ДДС) [5]. Churchill Management Limited (наричано по-нататък „CML“) и дъщерните му дружества Churchill Accident Repair Centre (наричано по-нататък „CARC“) и Weald Leasing [6] са част от групата Churchill. На CML и CARC се възстановява приблизително 1 % от платения по получени доставки ДДС, така че когато купуват активи/оборудване, те могат да приспаднат само 1 % от ДДС върху покупката на тези активи/оборудване [7]. Единствената търговска дейност на Weald Leasing се изразява в закупуване на посочените активи/оборудване и последващото им отдаване на лизинг на Suas Limited (наричано по-нататък „Suas“). Weald Leasing има самостоятелна регистрация за целите на ДДС.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609) (наричано по-нататък „Решение по дело Halifax“).

3 — Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service (C-425/06, Сборник, стр. I-897).

4 — Решение от 22 май 2008 г. по дело Ampliscientifica и Amplifin (C-162/07, Сборник, стр. I-4019).

5 — Вж. член 13 Б от Шеста директива 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 L145, 1977 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Шеста директива“), която предвижда, inter alia, че държавите членки освобождават застрахователните сделки от данъчно облагане. Вж. понастоящем член 135, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

6 — Weald Leasing е изцяло притежавано от CML дъщерно дружество и има самостоятелна регистрация за целите на ДДС.

7 — Вж. член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива; вж. понастоящем членове 168 и 173 от Директивата за ДДС.

3. Suas е дружество, притежавано от съветник по въпросите на ДДС на групата Churchill и от неговата съпруга, но Suas не е част от тази група и е самостоятелно регистрирано за целите на ДДС. 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.

4. Когато CML или CARC се нуждаят 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. 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. Целта на въпросните сделки е плащането на посочената сума да се раздели и разсрочи, за да се отложат задълженията по ДДС на групата Churchill. 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.

5. Commissioners изготвят акт за установяване на данъчни задължения за ДДС, като не допускат 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 са икономическа дейност и представляват злоупотреба с право. 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 облагаеми доставки на оборудване чрез лизинг не противоречи на целите на Шеста директива. След постановяването на Решение по дело Halifax [8] Commissioners повече не считат, че въпросните лизингови сделки не са икономическа дейност и твърдят само, че тези сделки представляват злоупотреба.

6. С решение от 7 февруари 2007 г. VAT and Duties Tribunal постановява, че основната цел на тези сделки е да се получи данъчно предимство. Следователно при посочените сделки е изпълнено второто условие за прилагане на забраната за злоупотреба, изложена в точка 75 от Решение на Съда по дело Halifax. VAT and Duties Tribunal в частност посочва, че „всяка обосновка за сделките, различна от тази за получаване от групата Churchill на данъчно предимство, е неубедителна".VAT and Duties Tribunal приема, че предоставянето на данъчно предимство не противоречи на целта на релевантните разпоредби на Шеста директива и че следователно не е изпълнено първото условие, определено в точка 74 от Решение по дело Halifax. Тази юрисдикция не открива в Шеста директива никакви пречки за освобождения от ДДС търговец чрез лизинг да отложи или да разсрочи тежестта на данъка по получени доставки, дори в случай като настоящия,

8 — Посочено по-горе в бележка под линия 2.

при който Weald Leasing е дружество, свързано с CML и CARC. VAT and Duties Tribunal също така постановява, че злоупотреба може да възникне не от самите лизингови договори, а само от размера на предвидените в тези договори лизингови вноски и от договореностите, с които на Commissioners може да се попречи да постановят решение съгласно приложение 6 към Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994). [9]

7. Commissioners обжалват това решение пред Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales. Единственият въпрос в жалбата е дали данъчното предимство, получено от групата Churchill, противоречи на целите на Шеста директива. С решение от 16 януари 2008 г. Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales отхвърля жалбата на Commissioners по съображение, че обстоятелството, че разглежданите сделки не са извършени в рамките на обичайната търговска дейност, не е достатъчно, за да се заключи, че те представляват злоупотреба, тъй като полученото от групата Churchill чрез тези сделки данъчно предимство не противоречи нито на принципа на данъчен неутралитет, нито на друга разпоредба от Шеста директива [10].

8. При тези обстоятелства Court of Appeal of 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

9 — Член 1, параграф 1 от приложение 6 към Value Added Tax Act 1994 предвижда:
„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“.

10 — High Court приема довода на Commissioners, че CML, CARC, Weald Leasing и Suas не са понесли нормалните икономически и търговски рискове, които обикновено се свързват с лизинга на активи. High Court приема, че лизинговите договори са „без търговско съдържание“, тъй като много съществено се различават от това, което може да се очаква от страни, търгуващи при нормални пазарни условия и стремящи се към поведение, съобразено с обичайната търговска дейност. High Court също така постановява, че макар договорите за лизинг да не са привидни сделки и въпреки опита да им се придаде вид на обичайни търговски сделки, те са изкуствени по своя характер сделки в смисъл, че освен с цел получаване на данъчно предимство те никога не биха били осъществени в търговски контекст. Поради това High Court приема, че тези сделки не спадат към нормалните търговски сделки между страните. Все пак, позовавайки се на точки 69—80 от Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2) този съд заключава, че самò по себе си обстоятелството, че определена схема излиза извън обичайната търговска дейност, не означава, че тази схема представлява злоупотреба. Във връзка с това High Court отбелязва, че Съдът не се позовава на „обичайните търговски сделки“ нито в точка 74, нито в точка 86 от своето решение, когато установява първото условие за прилагане на принципа на злоупотреба. High Court заключава, че ако Съдът бе счел за важно понятието „обичайни търговски сделки“ в точки 69 и 80 от решението си по дело Halifax, той би обяснил по-подробно какво разбира под това понятие.

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?

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 в точка 27 от Решение по дело Ampliscientifica, както и липсата на такова позоваване в Решение по дело Part Service, 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: 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:

      (1) сделки, които съответното данъчнозадължено лице обикновено сключва;

      (2) сделки, които две или повече страни сключват при обичайни пазарни условия;

      (3) сделки, които са търговски жизнеспособни;

      (4) сделки, които пораждат търговски тежести и рискове, обикновено свързани със съответната търговска печалба;

      (5) сделки, които нямат изкуствен характер, доколкото имат търговско съдържание;

(б) 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?“.

III — Производство пред Съда

9. Писмено становище са представили Weald Leasing, гръцкото правителство, Ирландия, италианското правителство, правителството на Обединеното кралство и Комисията. Всички, с изключение на италианското правителство, са представили устно становище в съдебното заседание на 3 юни 2010 г.

IV — Предварителни бележки

10. От Решение на Съда по дело Halifax следва, че установеният от практиката на Съда принцип на злоупотреба с право, който не допуска позоваване на правото на Европейския съюз (наричано по-нататък „правото на ЕС“) с цел измама или злоупотреба, се прилага и в делата относно ДДС. Включването на правото относно ДДС в обхвата на забраната за злоупотреба с право обаче не трябва да накърнява нито принципа на правна сигурност, нито свободата на търговеца да организира дейността си или да избира сделки така, че да дължи по-малък ДДС [11].

11. Тъй като в областта на ДДС може да се приеме, че е налице злоупотреба с право, макар търговецът формално да се е съобразил със законодателството относно ДДС, според мен този принцип следва

11 — Вж. Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2), точки 69—73.

да се прилага само по изключение, когато злоупотребата е очевидна, като съответните мерки за отстраняването ѝ трябва да се прилагат пестеливо само доколкото е настъпила конкретната злоупотреба. В Решение по дело Halifax Съдът е постановил, че когато липсва ясно и недвусмислено правно основание констатацията за наличие на злоупотреба не може да води до налагането на санкция [12]. Обратно, сделките, съставляващи злоупотреба, трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на тези сделки [13].

12. В Решение по дело Halifax Съдът определя два критерия, които трябва да са изпълнени, за да се установи съществуването на злоупотреба. Първо, необходимо е въпреки формалното прилагане на предвидените в релевантните разпоредби от Шеста директива изисквания и на националното законодателство, транспониращо тази директива, въпросните сделки да водят до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваните с тези разпоредби цели. Второ, от множество обективни обстоятелства трябва също така да е видно, че основната цел на въпросните сделки е получаването на данъчно предимство [14].

13. Както посочва гръцкото правителство, тези два критерия по естеството си са кумулативни. Ето защо, за да се установи наличието на злоупотреба за целите на ДДС, не е достатъчно да се докаже, че определена сделка води до получаването на данъчно предимство или дори че това е основната ѝ цел, или пък че няма друго логично обяснение освен получаването на такова предимство. Всеки друг извод би накърнил именно признатата свобода на търговеца да ограничи данъчните си задължения [15]. Поради това е необходимо да се докаже и че сделката води до данъчно предимство, което противоречи на целта на Шеста директива и на транспониращото я национално законодателство.

14. От акта за преюдициално запитване личи, че вторият критерий, определен в Решение по дело Halifax, е изпълнен в главното производство, тъй като според VAT and Duties Tribunal основната цел на разглежданите договори за лизинг и сублизинг е да се получи данъчно предимство. Видно от акта за преюдициално запитване, договореностите водят, inter alia, до свързано с оборотните средства предимство за CARC и CML.

15. В акта за преюдициално запитване също така се посочва, че лизинговите вноски по договорите за лизинг са оставени в

12 — Пак там, точка 93.
13 — Пак там, точка 94.
14 — Пак там, точки 74 и 75.
15 — Пак там, точка 73.

нисък размер, тъй като колкото по-високи са те, толкова по-голям би бил неподлежащият на приспадане ДДС, дължим от CML и CARC. От акта за преюдициално запитване освен това следва, че съгласно договора за лизинг между Weald Leasing и Suas дължимите лизингови вноски за активите са изчислени по такъв начин, че за десет години Weald Leasing напълно да си възстанови разходите, независимо от очакваната продължителност на живот на разглежданите активи/оборудване.

V — Първи и четвърти въпрос

16. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали посочените по-горе договорености като цяло или отчасти водят до данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целите на Шеста директива и на транспониращото я национално законодателство.

17. Weald Leasing твърди, че в контекста на ДДС едно от данъчните предимства на лизинга за изцяло или частично освободените от данъчно облагане търговци е възможността да разсрочат неподлежащия на приспадане данък по получени доставки за целия срок на лизинга. Самò по себе си това данъчно предимство не било достатъчно, за да придаде на сделката характер на злоупотреба, тъй като то било просто изрично предвидената в Шеста директива данъчна последица от избора на търговеца. Това предимство не представлявало злоупотреба, тъй като не било получено неправомерно. По-конкретно CML и CARC не се опитали да приспаднат данък за получени доставки, по-голям от този, на който са имали право. Макар Weald Leasing да получило предимство от гледна точка на оборотни средства, нямало нито фактическо спестяване на данък, нито такова намерение. Според Weald Leasing това е съществена разлика между настоящия случай и дело University of Huddersfield [16], тъй като единственият елемент от лизинговите договори, който можел евентуално да се приеме за злоупотреба, бил размерът на лизинговите вноски. Weald Leasing отбелязва, че единствената законодателна разпоредба, която евентуално би могла да бъде нарушена, е параграф 1 от приложение 6 към Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. — разпоредба на националното право, която не транспонира разпоредба на Шеста директива. Поскоро ставало въпрос за изключение от предвиденото в член 11А, параграф 1 от Шеста директива общо правило за оценка, направено съгласно дерогация, предоставена на Обединеното кралство въз основа на член 27, параграф 2 от тази директива. Подобни дерогации не създавали права и задължения по общностното право (а понастоящем — по правото на ЕС) [17]. Следователно забраната съгласно правото на ЕС за злоупотреба не се прилагала спрямо

16 — Решение от 21 февруари 2006 г. по дело University of Huddersfield (C-223/03, Recueil, стр. I-1751).

17 — Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer (C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 28).

нарушенията на приложение 6, параграф 1, които трябвало да се преценяват само съгласно националното право.

18. Според правителството на Обединеното кралство, въпреки че формално изглеждат като лизинг, разглежданите договори не са сключени при обичайни пазарни условия, а представляват добре замислен и изкуствен опит да се прикрият стоящите зад тях действителни търговски и икономически отношения, а именно, че чрез CML и CARC групата Churchill избира и купува активи, за да ги използва в своята освободена от данъчно облагане застрахователна дейност. Всъщност целта на Weald Leasing била да си осигури данъчните предимства на лизинга, без да понася свързаните с него икономически и търговски тежести. Според гръцкото правителство разглежданата лизингова схема е целяла и е довела до това, че придобитите от CARC и CML активи са облагани различно от сходни придобивания от страна на техни конкуренти, които предоставят подобни услуги. Прилагането на тази схема нарушавало принципа на равенство при данъчното облагане, а оттам и принципа на данъчен неутралитет. Според Ирландия групата Churchill доставя 99 % освободени услуги и доколкото платеният от нея данък за получени доставки не можел да се приспадне, Шеста директива трябвало да се тълкува в смисъл, че предвижда тежестта за плащането на този данък да се понесе незабавно, от момента, в който той стане изискуем, така че данъкът да може да се прехвърли върху крайния потребител. Weald Leasing и Suas били главно, ако не и само, схеми за избягване на тази последица, и тъй като тези схеми очевидно били изкуствени, те представлявали злоупотреба. Според Ирландия всички договорености за лизинг или по-голямата част от тях, а не само размерът на лизинговата вноска, са изкуствени и следователно представляват злоупотреба. Италианското правителство счита, че структура на лизингови договори, чиято цел е да позволи на данъчнозадължено лице, почти изцяло освободено от данъчно облагане, да приспадне пълния размер на платения по получени доставки ДДС върху придобиването на стоки и услуги, предназначени за неговата дейност, противоречи на установения от Шеста директива принцип на данъчен неутралитет на ДДС.

19. Според Комисията лизингът на активи не създава данъчно предимство, противоречащо на законодателството в областта на ДДС. От икономическа гледна точка за държавата било безразлично дали активите са закупени или взети на лизинг. Данъчнозадълженото лице можело да приеме, че отлагането на данъчната тежест представлява предимство от гледна точка на оборотните му средства, но в дългосрочен план то плащало определена цена за това предимство. Комисията също така счита, че използването на обвързано лизингово дружество само̀ по себе си не представлява злоупотреба с право. При това положение реалната опасност от злоупотреба се изразявала в това, че данъчнозадълженото лице има възможност да манипулира размера на лизинговите вноски, за да намали размера на платения ДДС. Комисията отбелязва, че единствената цел на участието на Suas изглежда е била да се попречи на

данъчните органи да проверят и проучат как е изчислена данъчната основа. Ето защо при тази сделка, струва ми се, бил изпълнен първият от двата критерия, определени в дело Halifax. Сделките, които имат за цел да попречат на ефективното прилагане на нормите относно ДДС, трябвало да се приравнят на сделки, чиято цел е да бъде получено предимство, което противоречи на целите на тези разпоредби.

20. Според мен и както твърди Комисията в своето становище, търговецът поначало е свободен да избере дали да купи, или да вземе на лизинг активите/оборудването [18], което ще използва в своята дейност. Освен това решението на освободен от данъчно облагане търговец да сключи лизингова сделка за активи/оборудване, вместо направо да ги закупи, за да се възползва от по-благоприятно третиране по законодателството за ДДС, отлагайки [19] задължението си за ДДС, самò по себе си не е достатъчно, за да се приеме за установено, че е направено позоваване на посоченото законодателство с цел злоупотреба. Когато търговецът реши да вземе оборудване на лизинг, той плаща ДДС върху периодичните лизингови вноски, плащани по време на лизинга, вместо еднократно да плати ДДС при покупката на това оборудване. Според мен тази сделка сама по себе си не противоречи на целта на Шеста директива и на транспониращото я национално законодателство. Смятам, че сделката не нарушава непременно принципа на данъчен неутралитет. Както посочват Weald Leasing и Комисията, самият лизинг вместо покупка на оборудване не води до плащане на по-малък ДДС от страна на търговеца или до приспадане от него на ДДС в по-голям размер от този, на който той има право. Ето защо, дори ако за търговеца съществуват предимства от гледна точка на оборотни средства, лизингът на оборудване вместо закупуването му не е задължително свързан със спестяване на ДДС.

21. Според мен учредяването и използването на притежавано изцяло или „обвързано“ дъщерно дружество — в настоящия случай Weald Leasing — което за целите на ДДС е отделно и самостоятелно данъчнозадължено лице [20], с единствената цел да се

18 — По принцип отдаването на лизинг на оборудване представлява доставка на услуги съгласно член 6, параграф 1 от Шеста директива и член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС.

19 — Бих искал да отбележа, че от своя страна в писменото си становище Ирландия твърди, че принципът на данъчен неутралитет изисква лицето, което няма право да приспадне данъка, когато той стане изискуем, да понесе тежестта от невъзможността за приспадане, като плати данъка в този момент.

20 — Съгласно член 4 от Шеста директива данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

получи данъчно предимство по ДДС под формата на отлагане на данъка, не е злоупотреба per se, тъй като такова предимство би могло да се получи чрез сключване на договор за лизинг с трето несвързано лице [21] при обичайни пазарни условия. Ето защо обстоятелството, че вместо да закупи пряко активи, търговецът, до голяма степен освободен от данъчно облагане, използва структура на лизинг на активи, която включва несвързано трето лице или притежавано изцяло дъщерно дружество със самостоятелна регистрация за целите на ДДС, с цел да отложи плащането на неподлежащия на приспадане данък, самò по себе си не води до данъчно предимство, което противоречи на целта на Шеста директива. Когато обаче размерът на вноските по договорите за лизинг е изкуствено нисък, несъответстващ на пазарните условия, което на свой ред намалява изкуствено размера на дължимия ДДС, според мен частта от сделката, свързана с размера на вноските, а не със самия лизинг, ще противоречи на целите на Шеста директива и на транспониращото я национално законодателство.

22. Що се отнася до договореностите със Suas, в акта за преюдициално запитване се посочва, че използването на това дружество в отношенията между Weald Leasing, от една страна, и CARC и CML, от друга, води до това, че Commissioners не са могли да постановят решение съгласно приложение 6. Изглежда — с уговорката, че това трябва да се провери от запитващата юрисдикция — че за да може Commissioners да постановят решение съгласно приложение 6 и така стойността на доставката да се изчисли по пазарната ѝ стойност, Commissioners трябва да докажат, inter alia, че доставчикът и получателят на доставката са свързани лица [22] и че доставката е извършена срещу сума, по-ниска от нейната пазарна стойност.

21 — Вж. по аналогия Решение от 27 януари 2000 г. по дело Heerma (C-23/98, Recueil, стр. I-419). В това решение Съдът постановява, че съдружник, който отдава под наем недвижим имот на дружество, което има качество на данъчнозадължено лице и в което той участва, извършва независима дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива. Съдът отбелязва, че не съществуват отношения на власт и подчинение между дружеството и съдружника, аналогични на посочените в член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива, които да изключват независимостта на съдружника. Отдавайки под наем една вещ на дружеството, последният действа от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, дори да е същевременно и управител на дружеството наемател. Според мен от това следва, че само съществуването на тясна връзка между две отделни данъчнозадължени лица не е достатъчно за данъчните органи, за да ги третират като едно данъчнозадължено лице. Вж. в обратния смисъл Решение от 18 октомври 2007 г. по дело Van der Steen (C-355/06, Сборник, стр. I-8863). В това решение Съдът постановява, че съществуват отношения на власт и подчинение между дружеството и негов директор. Съдът установява, първо, че дружеството е плащало на директора постоянна месечна заплата и годишна премия за почивка. Дружеството е удържало от неговата заплата данък върху дохода и вноски за социално осигуряване. Второ, когато е предоставял услуги в качеството на нает лице, директорът не е действал от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, а е действал за сметка и на отговорност на дружеството. Трето, директорът не е поемал никакъв икономически риск, когато е действал в качеството на управител на дружеството и когато е извършвал дейността си в рамките на търговските отношения на дружеството с трети лица.

22 — От преписката изглежда, че ако Suas, което не е част от групата Churchill и няма формална връзка с CARC или CML, не бе участвало в разглежданите лизингови договори, националните данъчни органи биха могли да постановят, че стойността на разглежданите доставки трябва да е тяхната пазарна стойност.

23. От акта за преюдициално запитване е видно, че самото дружество Weald Leasing твърди пред запитващата юрисдикция, че „реалното данъчно предимство, получено от съдоговорителите, е резултат от използването на Suas, с което се създава пречка за постановяването на решение съгласно приложение 6“. В становището си пред Съда Weald Leasing поддържа, че забраната за злоупотреба с право се прилага само спрямо данъчните предимства, които противоречат на общностното право, но не и спрямо опитите да се заобиколи националното законодателство.

24. Мисля, че доводът на Weald Leasing не може да се приеме. От преписката изглежда — с уговорката, че това трябва да се провери от запитващата юрисдикция — че приложение 6, параграф 1 от Закона за данък върху добавената стойност от 1994 г. е прието съгласно дерогация по член 27 от Шеста директива [23]. Според мен разпоредбите на националното право, които са приети съгласно предвидените в член 27 от Шеста директива дерогации, са съставна част от националната система на ДДС, задължителни са за данъчнозадълженото лице по силата на националното право [24] и данъчните органи на държава членка могат да се позоват на тях срещу това данъчнозадължено лице пред националните юрисдикции [25]. По мое мнение, когато националните юрисдикции прилагат забраната за злоупотреба, установена в Решение по дело Halifax, всяко разграничение между, от една страна, националните разпоредби, с които се прилагат разпоредбите на Шеста директива, и от друга — тези, които са напълно съобразени с дерогация, допусната от тази директива, е изкуствено и може да накърни целостта на националната система на ДДС, а косвено — и тази на ЕС.

25. Ето защо считам, че установената в Решение по дело Halifax [26] забрана за злоупотреба се прилага в случай на позоваване с цел злоупотреба на националните разпоредби, които са напълно съобразени с член 27 от Шеста директива. Що се отнася

23 — Член 27, параграф 1 от Шеста директива гласи: „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 […]“ [неофициален превод]. Редът за предоставяне на такова разрешение е уреден в член 27, параграфи 2—4 от Шеста директива. Съгласно член 27, параграф 5 „[д]ържавите 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 дерогиране е предназначено за опростяване на реда за начисляване на данъка, то не засяга изискването, постановено от параграф 1“. [неофициален превод]

24 — Вж. по аналогия Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точки 20—28. Според мен в това решение се постановява, че приетите от държава членка в съответствие с Шеста директива изключения и дерогации не пораждат за данъчнозадълженото лице изведено от правото на ЕС право, на което то може да се позове пряко. Вж. обаче заключението на генералния адвокат Kokott по това дело, в което тя изрично посочва, че с тях данъчнозадълженото лице получава едновременно право, основано на националното законодателство, и право, основано на правото на ЕС (точка 43 от заключението).

25 — Вж. по аналогия Решение от 13 февруари 1985 г. по дело Direct Cosmetics (5/84, Recueil, стр. 617, точка 37).

26 — Посочено по-горе в бележка под линия 2.

до прилагането на тази забрана към спора в главното производство, което е от компетентността на запитващата юрисдикция, според мен използването на напълно изкуствена схема — с основната цел да се получи данъчно предимство, като се попречи на данъчните органи да постановят, съгласно напълно съобразени с Шеста директива разпоредби на националното право, че за стойност на договорите за лизинг между свързани лица трябва се приеме тяхната пазарна стойност — представлява злоупотреба.

26. С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се преквалифицират договорите, ако се приеме, че структурата на лизинг на активи или част от нея представлява злоупотреба.

27. В точка 94 от Решение по дело Halifax Съдът постановява, че сделките, съставляващи злоупотреба, трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на тези сделки. От изложените от мен съображения по първия въпрос относно наличието на злоупотреба в главното производство и нейния обхват следва, че ако според националната юрисдикция дружество Suas е умишлено използвано в разглежданите договори главно с цел да не бъде постановено решение съгласно приложение 6, параграф 1 (от Закона за ДДС от 1994 г.), за да бъде получено данъчно предимство, данъчните органи на Обединеното кралство би следвало да могат — както посочва Комисията в своето становище — да третират тази поредица от сделки в главното производство като отдаване на лизинг от Weald Leasing на CML и CARC, за да осигурят по този начин плащането на ДДС върху пазарната стойност [27] на тези престации по договори за лизинг.

28. Ето защо, когато в договори за лизинг е използвана напълно изкуствена структура с цел да се попречи на данъчните органи да постановят — в съответствие с разпоредбите на националното право напълно съобразени с допусната от Шеста директива дерогация — че за стойност на сключените между свързани лица договори трябва да се приеме тяхната пазарна стойност, тези договори трябва да се преквалифицират, като се пренебрегне наличието на тази структура.

27 — Решение по дело Halifax, посочено по-горе в бележка под линия 2. Преценката на пазарната стойност на договор за лизинг задължително налага да се отчете продължителността на тези договори с оглед на естеството на съответните активи/оборудване.

VI — Втори и трети въпрос

29. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали това, че изцяло или частично освободен от данъчно облагане търговец участва в лизингови сделки за активи, въпреки че в рамките на своите „обичайни търговски сделки“ не извършва такава дейност, представлява злоупотреба. С третия си въпрос запитващата юрисдикция поставя няколко въпроса относно тълкуването и прилагането на понятието „обичайни търговски сделки“.

30. Изразът „обичайни търговски сделки“ се среща в две от точките на Решение по дело Halifax. В точка 69 от това решение Съдът извежда общия принцип, че доставките, които не са извършени във връзка с обичайните търговски сделки, се считат за злоупотреба, когато тяхната цел е неправомерно да се използват предимства, предвидени от правото на ЕС. В точка 80 от същото решение Съдът постановява, че „да се допусне данъчнозадължени лица да приспаднат целия платен ДДС по получени доставки — макар в рамките на обичайните им търговски сделки нито една доставка, съобразена с разпоредбите на схемата за приспадане по Шеста директива или на транспониращото я национално законодателство, да не позволява те да приспаднат посочения ДДС или да им дава възможност да приспаднат само част от него — би било в противоречие с принципа на данъчен неутралитет, а следователно и с целта на посочената схема“. На следващо място в точка 81 от същото решение Съдът постановява, че „що се отнася до второто условие, според което основната цел на разглежданите доставки трябва да е получаването на данъчно предимство, следва да се припомни, че националната юрисдикция трябва да определи реалното съдържание и значение на съответните доставки. За тази цел тя може да вземе предвид напълно изкуствения характер на тези доставки, както и правните, икономическите и/или персоналните връзки между операторите, които участват в плана за намаляване на данъчната тежест“.

31. Позоваване на „обичайни търговски сделки“ обаче липсва в Решение по дело Part Service [28], въпреки че Съдът се основава на определените в точки 74 и 75 от Решение по дело Halifax [29] две условия. В точки 27 и 28 от Решение по дело Ampliscientifica и Amplifin [30] Съдът постановява, че „принципът за забрана на злоупотребата с право […] има за цел да гарантира, по-конкретно в областта на ДДС, че [правото на ЕС] не обхваща дейностите, свързани със злоупотреба от страна на икономическите оператори, т.е. дейностите, които се извършват не във връзка с

28 — Посочено по-горе в бележка под линия 3.
29 — Посочено по-горе в бележка под линия 2.
30 — Посочено по-горе в бележка под линия 4.

обичайните търговски сделки, а само с оглед на неправомерното използване на предимствата, предвидени в [правото на ЕС]. Така този принцип води до забрана на напълно изкуствените конструкции, които не отразяват икономическата действителност и са създадени единствено с цел получаване на данъчно предимство".

32. Мисля, че изразът „обичайни търговски сделки" не налага да се проверяват „типичните" икономически дейности на определен търговец [31]. Следователно в контекста на злоупотреба с ДДС понятието „обичайни търговски сделки" не е свързано с обичайната търговска дейност на данъчнозадълженото лице. Считам, че опитът да се обособят типичните или обичайните сделки на дадено предприятие по естеството си е начинание с непредвидим резултат [32] и следователно е неприложимо в контекста на данъчното право, където е необходима правна сигурност.

33. Според мен преценката дали определена сделка спада към „обичайните търговски сделки" е свързана с втория критерий [33], определен в Решение по дело Halifax, и следователно с характера на съответната сделка или план, както и с въпроса дали става въпрос за напълно изкуствена конструкция, създадена главно с цел получаване на данъчно предимство, а не по други търговски съображения [34]. В това отношение значение имат правните, икономическите и/или персоналните връзки между операторите, които участват в плана за намаляване на данъчната тежест [35], а следователно и това дали страните по сделката действат при обичайни пазарни условия [36]. Освен това въпросът дали сделката води до тежести и рискове, които обичайно се свързват с такава сделка, е релевантен за преценката дали тя е привидна, а оттам и на това дали основната ѝ цел е да бъде получено данъчно предимство. Бих искал да добавя, че при тази преценка значение има не какви са субективните намерения на данъчнозадълженото лице, а какъв обективно е характерът на сделката [37].

31 — Въпреки включването на израза „обичайните *им* търговски сделки" (курсивът е мой) в точка 80 от Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2).

32 — Дори и само поради това че дейността на търговеца може да се променя и развива във времето.

33 — Вж. точка 75 от Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2).

34 — Запитващата юрисдикция използва израза „търговски жизнеспособни" в своя въпрос 3, буква б), точка 3). Тъй като този израз би могъл да се тълкува в смисъл на изгодна по естеството си сделка, няма да го използвам.

35 — Вж. Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2), точка 81.

36 — Според мен запитващата юрисдикция трябва да разгледа и прецени всички приложими договорни клаузи и относими обстоятелства.

37 — Вж. точка 75 от Решение по дело Halifax (посочено по-горе в бележка под линия 2).

VII — Заключение

34. С оглед на предходните съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалното запитване на Court of Appeal (England and Wales), както следва:

„1. Обстоятелството, че вместо да закупи пряко активи търговецът, до голяма степен освободен от данъчно облагане, използва структура на лизинг на активи, която включва несвързано трето лице или притежавано изцяло дъщерно дружество със самостоятелна регистрация за целите на ДДС, с цел да отложи плащането на неподлежащия на приспадане данък, самò по себе си не води до данъчно предимство, което противоречи на целта на Шеста директива 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.

2. Използването на напълно изкуствена схема — с основната цел да се получи данъчно предимство, като се попречи на данъчните органи да постановят, съгласно напълно съобразени с Шеста директива 77/388 разпоредби на националното право, че за стойност на договорите за лизинг между свързани лица трябва да се приеме тяхната пазарна стойност — представлява злоупотреба.

3. Когато се установи наличието на злоупотреба, сделките, съставляващи злоупотреба, трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на тези сделки. Когато в договори за лизинг е използвана напълно изкуствена структура основно с цел да се попречи на данъчните органи да постановят, че за стойност на сключените между свързани лица договори трябва да се приеме тяхната пазарна

стойност, тези договори трябва да се преквалифицират, като се пренебрегне наличието на тази структура.

4. Когато е налице злоупотреба с данък върху добавената стойност, понятието „обичайни търговски сделки“ не е свързано с обичайната или типичната търговска дейност на данъчнозадълженото лице. Преценката дали определена сделка спада към „обичайните търговски сделки“ е свързана с характера на съответната сделка или план, както и с въпроса дали става въпрос за напълно изкуствена конструкция, създадена главно с цел получаване на данъчно предимство, а не по други търговски съображения. Когато се преценява естеството на сделката, значение имат както правните, икономическите и/или персоналните връзки между операторите, които участват в плана за намаляване на данъчната тежест, а следователно и това дали страните по сделката действат при обичайни пазарни условия, така и дали сделката води до тежести и рискове, които обичайно се свързват с такава сделка.“