Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

9 октомври 2019 година*

„Преюдициално запитване — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 11, А, параграф 1, буква а) — Данъчна основа — Субсидия, пряко свързана с цената — Регламент (ЕО) № 2200/96 — Член 11, параграф 1 и член 15 — Организация на земеделски производители, която е учредила оперативен фонд — Доставки, извършени от организацията на производители на нейните членове в замяна на плащания, които не покриват цялата покупна цена — Допълнително финансиране, изплатено от оперативния фонд“

По съединени дела C-573/18 и C-574/18

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с актове от 13 юни 2018 г., постъпили в Съда на 13 септември 2018 г., в рамките на производства по дела

C GmbH & Co. KG (C-573/18),

C-eG (C-574/18)

срещу

Finanzamt Z,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis (докладчик), председател на състава, M. Ilešič и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за германското правителство, първоначално от T. Henze и S. Eisenberg, а впоследствие от S. Eisenberg, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от S. Jiménez García, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и R. Pethke, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания са отнасят до тълкуването на член 11, A, параграф 1, буква а) и членове 20 и 27 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, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора между C GmbH & Co. KG и C-eG, от една страна, и Finanzamt Z (данъчна администрация Z, Германия, наричана по-нататък „данъчната администрация“), от друга страна, по повод на актове за данъчни задължения относно данъка върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 11, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 2200/96 на Съвета от 28 октомври 1996 г. относно общата организация на пазара на плодове и зеленчуци (ОВ L 297, 1996 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 20, стр. 29) предвижда:

„За целите на настоящия регламент „организация на производителите“ е всяко юридическо лице:

а) което е учредено по собствена инициатива на производителите на следните видове продукти, включени в член 1, параграф 2:
   i) плодове и зеленчуци;

   […]

в) чийто устав изисква от членовете, по-специално, да:

   […]
   3) търгуват цялата си продукция от съответните видове продукти посредством организацията на производителите.

   […]
   5) да заплащат предвидените в правилника на организацията парични вноски за създаването и попълването на оперативния фонд, предвиден в член 15;

   […]“.

4 Член 15, параграф 1 от Регламент № 2200/96 гласи:

„Финансовата помощ на Общността се отпуска при предвидените в настоящия регламент условия за организации на производителите, учредяващи оперативен фонд.

Този фонд се поддържа от финансови вноски, събирани от членуващите производители на базата на количествата или стойността на действително изтъргуваните плодове и зеленчуци, както и от посочената в първата алинея финансова помощ“.

5 Член 11, A, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„Данъчната основа включва:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от купувача, получателя или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на тези доставки;

[…]“. [неофициален превод]

6 Член 20, параграф 1 от тази директива гласи:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира по ред, определен от държавите членки, когато в частност:

а) приспаднатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;

[…]“. [неофициален превод]

7 Член 27 от посочената директива предвижда:

„1. 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 измами или избягване на данъци. Мерките, целящи опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат да влияят, освен в незначителна степен, на общия размер на данъчните приходи на държавата членка, събрани на етапа на крайно потребление.

[…]

5. Държавите членки, които към 1 януари 1977 г. прилагат специални мерки от вида, посочен в параграф 1, могат да ги запазят, при условие че съответно уведомят Комисията преди 1 януари 1978 г. и че когато такова дерогиране е предназначено за опростяване на реда за начисляване на данъка, то не засяга изискването, предвидено в параграф 1“. [неофициален превод]

Германското право

8 Член 1, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията си, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „UStG“), предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с данък върху добавената стойност:

1. доставките и други престации, извършвани възмездно на територията на страната от търговец в рамките на неговата търговска дейност. […]

[…]“.

9 Съгласно член 3 от UStG:

„(1) Доставки, извършени от данъчнозадължено лице, са сделки, с които данъчнозадълженото лице или упълномощено от него лице предоставя на получателя или на упълномощено от него лице правото да се разпорежда с имуществен актив от свое собствено име (прехвърляне на правото на разпореждане с имуществен актив).

[…]

(12) Сделка за замяна е налице, когато възнаграждението за доставка на стока се състои в доставка на друга стока. Сделка, подобна на замяна, е тази, при която възнаграждението за услуги се състои в доставка на стоки или на други услуги“.

10 Член 10 от UStG гласи:

„(1) При доставките на стоки и услуги (член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение) […] оборотът се определя въз основа на платеното възнаграждение. Възнаграждение е всичко платено от получателя на доставката за получаването ѝ след приспадане на данъка върху оборота. Възнаграждението обхваща и всичко, което лице, различно от получателя на доставката, изплати на данъчнозадълженото лице за доставката […]

(2) […] При замяна (член 3, параграф 12, първо изречение) [и] при сделки, подобни на замяна (член 3, параграф 12, второ изречение) […] стойността на всяка доставка се третира като възнаграждение за доставката от другата страна. Данъкът върху оборота не е част от данъчната основа.

[…]

(4) Данъчната основа съответства:

1. при прехвърляне на имуществен актив […] на покупната цена, включително разходите във връзка с имуществения актив или с имуществен актив от същия вид, а при липса на покупна цена — на себестойността на имуществения актив, и в двата случая съответно към момента на извършване на сделката;

[…]

Данъкът върху оборота не е част от данъчната основа.

(5) Параграф 4 се прилага съответно за:

1. доставка на стоки и услуги, извършвани от дружества и сдружения на лица по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—5 от Körperschaftsteuergesetz [(Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „KStG“)], неперсонифицираните обединения на лица, както и дружествата, кооперациите или други обединения в рамките на развиваната от тях дейност по занятие в полза на акционерите, на съдружниците, на член-кооператорите или на членовете в обединението или на свързани с тях лица, както и доставката на стоки или услуги, извършвани от еднолични търговци на свързани с тях лица;

2. […]

когато данъчната основа по параграф 4 превишава възнаграждението по параграф 1“.

11 Член 1, параграф 1 от KStG предвижда:

„Следните дружества, сдружения на лица и обособени имущества, чието централно управление или седалище се намират на територията на държавата, подлежат на облагане с корпоративен данък без ограничения:

[…]

5. неперсонифицирани сдружения, юридически лица без членски състав, учредени за постигането на определена цел, фондации и други обособени имущества за постигането на определена цел;

[…]“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

12 Жалбоподателят по главното производство по дело C-573/18 е дружество с правноорганизационна форма „GmbH & Co. KG“. Това дружество оспорва актове за изменение на данъчни задължения, издадени за 2005 г. и 2006 г.

13 Жалбоподателят по главното производство по дело C-574/18 е дружество с правноорганизационна форма „eingetragene Genossenschaft“ или „eG“, а именно регистрирана кооперация, правоприемник на друга регистрирана кооперация. Тази кооперация оспорва актове за изменение на данъчни задължения, издадени за 2002 г. и 2003 г.

14 През посочените години жалбоподателите по главното производство са били търговци на едро на плодове и зеленчуци. В качеството си на „организация на производители“ по смисъла на член 11 от Регламент № 2200/96 те са продавали продуктите, отглеждани от членуващите в тях производители.

15 В съответствие с член 15 от този регламент всеки от жалбоподателите по главното производство стопанисва оперативен фонд. Този фонд е частноправно имущество, предназначено за постигането на определена цел по смисъла на член 1, параграф 1, точка 5 от KStG, и се финансира наполовина от вноски на членуващите производители и наполовина от финансови помощи от Европейския съюз. Средствата на този фонд позволяват да се финансират инвестициите в конкретни стопанства на членовете на организацията на производители.

16 За тази цел жалбоподателите по главното производство сключват с различни членуващи производители договори за придобиване и използване на инвестиционни стоки. Поръчките за стоки, които са предмет на тези договори, се извършват от жалбоподателите пряко спрямо доставчиците нагоре по веригата. Доставчиците им изпращат фактурите.

17 По-нататък жалбоподателят по главното производство по дело C-573/18 фактурира на съответните производители, според случая, 50 % или 75 % от разходите му за придобиване, плюс ДДС, като останалите разходи се финансират от оперативния фонд. Жалбоподателят по главното производство по дело C-574/18 фактурира на съответните производители 50 % от разходите си за придобиване, плюс ДДС, като останалите разходи се финансират от оперативния фонд.

18 За определен срок на използване на придобитите стоки производителите са длъжни да доставят своите продукти на жалбоподателите по главното производство за целите на търгуването им и да заплатят вноска върху продажбата на продуктите си, наречена финансова вноска по смисъла

на член 15 от Регламент № 2200/96. За жалбоподателя по главното производство по дело C-573/18 тази вноска възлиза на 1,75 % от продажната цена на стоките, а за жалбоподателя по главното производство по дело C-574/18 — на 3 % от продажната цена на стоките. С тези вноски се финансират оперативните фондове.

19 След изтичането на срока на поетото задължение, предвиден в договорите за придобиване и използване на инвестиционни стоки, жалбоподателите по главното производство прехвърлят на производителите правата си на съсобственост за придобитите без насрещна престация стоки.

20 През разглежданите години жалбоподателите по главното производство приспадат изцяло ДДС, платен за получените доставки по фактурите на доставчиците, и начисляват ДДС за извършените доставки само върху сумите, фактурирани на производителите. Те не считат сумите, изплатени от оперативните фондове, като насрещна престация за предоставянето на съответните стоки на производителите, доколкото тези суми произтичат от финансовата помощ.

21 След данъчна ревизия на жалбоподателите по главното производство в актовете за изменение на данъчни задължения за разглежданите години данъчната администрация приема, че от момента на придобиването на стоките жалбоподателите по главното производство са предоставили на различните производители право на разпореждане с тях и по този начин са извършили доставка. Данъчната администрация счита, че като истинска субсидия финансовата помощ от оперативните фондове е необлагаема, поради което прилага към доставките, извършени от жалбоподателите по главното производство, минималната данъчна основа, предвидена в член 10, параграф 5, точка 1 от UStG във връзка с параграф 4 от същия член, и приема, че покупната цена се състои от нетните суми, платени на доставчиците нагоре по веригата.

22 Finanzgericht (Финансов съд, Германия) отхвърля жалбата, подадена от жалбоподателите по главното производство срещу посочените актове за изменение на данъчни задължения. Въпреки това, макар тази юрисдикция да потвърждава извода на данъчната администрация, тя стига до него въз основа на член 10, параграф 1, трето изречение от UStG. Тя счита, че плащанията от оперативните фондове трябва да се считат за възнаграждение, получено от трето лице.

23 Жалбоподателите по главното производство обжалват решенията на Finanzgericht (Финансов съд) с ревизионни жалби, които подават пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).

24 Запитващата юрисдикция изхожда от принципа, че ако разглежданите в главното производство актове за изменение на данъчни задължения трябва да се преценяват изключително с оглед на германското право, тези актове ще са законосъобразни. Тя обаче повдига въпроса дали нормите на националното право са в съответствие с правото на Съюза.

25 В това отношение посочената юрисдикция счита, от една страна, че доставките на стоки, извършени от организация на производители спрямо нейните членове, могат да се квалифицират като обмен с финансова компенсация, при положение че наред с пропорционално плащане членовете поемат задължение за определен период от време да доставят своите продукти на организацията на производители. От друга страна, тя счита, че плащанията от оперативните фондове могат да се считат за субсидия, пряко свързана с цената на доставката, която следва да се включи в данъчната основа.

26 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, които са формулирани идентично по дела C-573/18 и C-574/18:

„1) Трябва ли при обстоятелства като тези по главното производство, при които организация на производителите по смисъла на член 11, параграф 1 и член 15 от Регламент [№ 2200/96] доставя имуществени активи на производителите, които са нейни членове, в замяна на което тази организация получава от производителите плащания, които не покриват покупната цена на тези активи, да се приеме, че

а) е налице замяна с доплащане на разликата в стойността на заменяните вещи предвид факта, че като насрещна престация за доставката производителите са поели договорно задължение към тази организация да ѝ доставят плодове и зеленчуци за срока за целевото ползване на получените имуществени активи, така че облагаемата основа на доставката да е покупната цена на инвестиционните стоки, която организацията на производителите е заплатила на предходните нейни доставчици?

б) пълният размер на действително платената сума за доставката от оперативния фонд е „субсидия, пряко свързана с цената на тези доставки“, по смисъла на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива […], поради което в данъчната основа се включва и размерът на финансовата помощ по смисъла на член 15 от Регламент № 2200/96, предоставена от компетентните органи на оперативния фонд въз основа на оперативна програма?

2) В случай че отговорът на първия въпрос е в смисъл, че в данъчната основа се включват само плащанията от производителите, но не и задължението им за доставки и финансовата помощ: Допуска ли член 11, A, параграф 1, буква а) от [Шеста директива] специална национална мярка, каквато предвижда член 10, параграф 5, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота), съгласно която данъчната основа на доставките към производителите е покупната цена на инвестиционните стоки, платена от организацията на производителите на предходните нейни доставчици, тъй като производителите са свързани лица?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос: В сила ли е това правило също и в случаите, в които производителите имат право на пълно приспадане на ДДС, тъй като приспадането на ДДС върху инвестиционни стоки подлежи на корекция (член 20 от [Шеста директива])?“.

27 С решение от 4 октомври 2018 г. председателят на Съда съединява дела C-573/18 и C-574/18 за целите на устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

28 За да се отговори на първия въпрос, следва да се отбележи най-напред, че както е видно от данните, съдържащи се в актовете за преюдициално запитване, споровете по главното производство произтичат от обстоятелството, че в декларациите си за ДДС за съответните финансови години организациите на производители, разглеждани в главното производство, не са счели, че сумите, получени от всяка от тези организации като субсидия от страна на оперативните фондове, представляват възнаграждение за доставките на стоки на производителите. При тези обстоятелства, за да може запитващата юрисдикция да реши тези спорове, е достатъчно да се определи облагаемата основа за разглежданите сделки с оглед на общото правило, предвидено в член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива.

29 Съгласно тази разпоредба данъчната основа при доставките на стоки и услуги включва насрещната престация, която данъчнозадълженото лице действително е получило „от купувача, получателя или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на тези доставки“ (решение от 20 януари 2005 г., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, т. 28).

30 Като предвижда, че в определените от него хипотези данъчната основа за ДДС включва субсидиите, изплатени на данъчнозадължените лица, член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО е насочен към това облагането с ДДС да обхване пълната стойност на стоките и услугите и така да се избегне възможността плащането на субсидия да доведе до по-нисък размер на постъпленията от ДДС (вж. решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 26).

31 Съгласно текста ѝ тази разпоредба се прилага, когато субсидията е пряко свързана с цената на съответната доставка. За да бъде такъв случаят, субсидията трябва да се изплаща конкретно на субсидирания икономически субект, за да може да предостави стока или да извърши определена услуга. Само в този случай може да се счита, че субсидията представлява насрещна престация за доставката на стока или за предоставянето на услуга и че поради това подлежи на облагане (решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 27 и 28).

32 Освен това трябва да се провери дали купувачите на стоката или получателите на услугата извличат полза от субсидията, предоставена на нейния бенефициер. Действително необходимо е цената, която трябва да се плати от купувача или получателя, да бъде определена по такъв начин, че да намалява пропорционално на субсидията, предоставена на продавача на стоката или доставчика на услугата, която в този случай представлява елемент от определянето на цената, изисквана от последния. По този начин трябва да се провери дали обективно фактът, че дадена субсидия е изплатена на продавача или доставчика, му позволява да продаде стоката или да предостави услугата на по-ниска цена от тази, която би трябвало да изисква при липса на субсидия (решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 29 и цитираната съдебна практика).

33 Освен това насрещната престация, която представлява субсидията, трябва най-малкото да може бъде определена (решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 30 и цитираната съдебна практика).

34 Така понятието „субсидии, пряко свързани с цената“, по смисъла на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива обхваща само субсидиите, които представляват пълната или частична насрещна престация за доставката на стоки или услуги и които са изплатени от трето лице на продавача или доставчика (решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 31 и цитираната съдебна практика).

35 Следователно целта на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива е да се вземе предвид насрещната престация, платена за доставката на стока или услуга, така че да бъде отразена цялата действителна стойност на доставката или на услугата. За тази цел посочената разпоредба включва в данъчната основа като насрещна престация субсидиите, пряко свързани с цената с цената на тези доставки.

36 В случая от актовете за преюдициално запитване е видно, че плащанията от оперативните фондове са били извършени на организациите на производители, разглеждани в главното производство, за доставката на инвестиционни стоки и съответните производители са извлекли полза от тези плащания.

37 Действително разглежданите в главното производство организации на производители са намалили цената, изисквана от производителите срещу доставката на тези стоки, с точния размер на сумите от оперативните фондове. При това положение е налице пряка връзка между

доставката на посочените стоки и действително получената насрещна престация. Срещу доставката на същите стоки тези организации на производители са получили, от една страна, плащане от производителите, и от друга страна, плащане от съответния оперативен фонд за тази доставка. Следователно плащанията от оперативните фондове се извършват изключително за целите на доставката на тези инвестиционни стоки и следователно представляват плащания, пряко свързани с цената.

38 Освен това следва да се отбележи, че плащанията от разглежданите в главното производство оперативни фондове представляват „субсидии“ от „трето лице“ по смисъла на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива. Действително, както посочва запитващата юрисдикция, от една страна, тези фондове притежават правосубектност, и от друга страна, съответната организация на производители не може да ползва имуществото на тези фондове за лични цели, тъй като посочените фондове се използват само за целите на финансирането на оперативните програми, одобрени от компетентните национални органи в съответствие с член 15 от Регламент № 2200/96.

39 Накрая следва да се отбележи, както поддържа германското правителство, че тълкуването на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, съдържащо се в точки 35—38 от настоящото решение, гарантира запазването на данъчния неутралитет. Действително, ако земеделски производител е придобил стока за своето предприятие пряко от друг производител без участието на организацията на производители, в която членува, и без да е налице плащане от оперативния фонд, учреден от тази организация на производители, същата доставка се облага изцяло с ДДС. За разлика от това, ако ДДС върху закупуването на такава стока се намалява пропорционално на финансираната от този оперативен фонд част, производителят, който придобива стока с посредничеството на посочената организация на производители, би бил обложен с данък, по-нисък от този на производителя, който закупува еквивалентна стока без участието на същата организация. По този начин би било налице неравно третиране в противоречие с принципа на данъчен неутралитет.

40 От всички съображения, изложени по-горе, следва, че на първия въпрос трябва да се отговори, че член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство, при които „организация на производители“ по смисъла на член 11 от Регламент № 2200/96 закупува стоки от доставчици нагоре по веригата, доставя тези стоки на своите членове и получава от тях заплащане, което не покрива покупната цена, сумата, която оперативен фонд като предвидения в член 15 от този регламент, плаща на тази организация на производители за доставката на тези стоки на производителите, се включва в насрещната престация за тази доставка и трябва да се счита за субсидия, пряко свързана с цената на същата доставка, заплатена от трето лице.

По втория и третия въпрос

41 Предвид отговора на първия въпрос не следва да се отговаря на втория и третия въпрос.

По съдебните разноски

42 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 (десети състав) реши:

Член 11, A, параграф 1, буква а) 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, трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство, при които „организация на производители“ по смисъла на член 11 от Регламент (ЕО) № 2200/96 на Съвета от 28 октомври 1996 година относно общата организация на пазара на плодове и зеленчуци закупува стоки от доставчици нагоре по веригата, доставя тези стоки на своите членове и получава от тях заплащане, което не покрива покупната цена, сумата, която оперативен фонд като предвидения в член 15 от този регламент, плаща на тази организация на производители за доставката на тези стоки на производителите, се включва в насрещната престация за тази доставка и трябва да се счита за субсидия, пряко свързана с цената на същата доставка, заплатена от трето лице.

Подписи