Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

14 декември 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) — Приложно поле — Прилагане на подлежаща на приспадане част за данъка върху добавената стойност, начислен при придобиването на всички използвани от данъчнозадълженото лице стоки и услуги — Съпътстващи сделки — Използване на оборота като показател“

По дело C-378/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия) с акт от 6 май 2015 г., постъпил в Съда на 16 юли 2015 г., в рамките на производство по дело

Mercedes Benz Italia SpA

срещу

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 април 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Mercedes Benz Italia SpA, от P. Centore, avvocato,

— за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от E. De Bonis, G. De Bellis и M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и D. Recchia, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 юни 2016 г.,

* Език на производството: италиански.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 5 и на член 19 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) в действащата към момента на настъпване на спорните факти редакция (наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Mercedes Benz Italia Spa (наричано по-нататък „Mercedes Benz“) и Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Данъчна администрация, Общинска дирекция Рим 3, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод извършено от Mercedes Benz приспадане на данък върху добавената стойност (ДДС) за финансовата 2004 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Седемнадесето съображение от Шеста директива е предвиждало:

„като има предвид, че държавите членки следва да могат в определени рамки и при определени условия да вземат или запазват особени мерки чрез дерогация от настоящата директива, с цел да бъде опростено данъчното облагане или да бъдат предотвратени данъчни измами или избягване на данъка;

[…]“ [неофициален превод].

4 Член 13, Б от тази директива е гласял:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки […] освобождават:

г) следните сделки:

1. отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на кредитора;

[…]“ [неофициален превод].

5 Съгласно член 17, параграфи 2 и 5 от посочената директива:

„2. 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 данък върху добавената стойност за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

[…]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се приписва на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Обаче държавите членки могат:

а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;

б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;

в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база използването на всички или на част от стоките и услугите;

г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;

д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице данък върху добавената стойност е незначителен, той да бъде третиран като нулев“ [неофициален превод].

6 Член 19, параграфи 1 и 2 от същата директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, е имал следния текст:

„1. Подлежащата на приспадане част съгласно първата алинея от член 17, параграф 5 представлява дробна величина:

— с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане […],

— знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се приписва на сделките включени в числителя и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане. […]

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващата единица.

2. Чрез дерогация от разпоредбите на параграф 1, от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключват […] оборотите при съпътстващи сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки […]“.

7 Шеста директива е отменена и заменена 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), влязла в сила на 1 януари 2007 г.

Италианското право

8 Член 10, точка 1 от Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Указ № 633 на президента на Италианската република за въвеждане и прилагане на данъка върху добавената стойност) от 26 октомври 1972 г. (GURI, бр. 292 от 11 ноември 1972 г.) в редакцията, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „DPR № 633/72“), предвижда:

„От облагане се освобождават:

Доставките на услуги по отпускане и договаряне на кредит, управлението на кредита, както и сделките по предоставяне на финансиране […]“.

9 Член 19, параграф 5 от DPR № 633/72 предвижда:

„[П]о отношение на данъчнозадължени лица, които упражняват както дейности, свързани със сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и дейности, свързани с освободени сделки […], правото на приспадане се допуска само за частта от ДДС, която е пропорционална на първата категория сделки, а съответната сума се определя, като се приложи процентът на приспадане по член 19а“.

10 От доказателствата по делото, представени пред Съда, е видно, че методът за определяне на правото на приспадане, предвиден в член 19, параграф 5 от DPR № 633/72, се прилага за всички стоки и услуги, получени от данъчнозадължени лица, осъществяващи сделки, за които ДДС подлежи на приспадане и освободени сделки.

11 Съгласно член 19а от DPR № 633/72:

„1. Процентът на приспадане, предвиден в член 19, параграф 5, се определя въз основа на съотношението между сумата на извършените през годината сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, и същата сума, към която се добавят извършените през същата година освободени от облагане сделки. Процентът на приспадане се закръгля до следващото по-голямо или по-малко цяло число в зависимост от това дали цифрата след десетичната запетая е по-голяма или по-малка от пет десети.

2. За изчисляване на процента на приспадане, предвиден в параграф 1, не се вземат предвид […] освободените сделки, посочени в точки от 1) до 9) [от член 10 от DPR № 633/72], когато не съставляват същинския предмет на дейност на данъчнозадълженото лице или са съпътстващи по отношение на облагаемите сделки, без да се засяга положението, че данъкът за стоки и услуги, които се използват единствено за извършването на такива сделки, не подлежи на приспадане“.

12 Член 36 от DPR № 633/72 гласи следното:

„(1) За данъчнозадължени лица, осъществяващи няколко вида дейности, данъкът се прилага общо и съвкупно за всички тях спрямо общия оборот при спазване на разпоредбите на следващите параграфи.

(2) Ако данъчнозадълженото лице управлява предприятия или едновременно с това упражнява занаяти или професии, данъкът се прилага отделно за дейността на предприятията и за упражняването на занаятите или професиите съгласно съответно приложимите разпоредби и съобразно оборота.

(3) Данъчнозадължените лица, които управляват няколко предприятия или упражняват няколко дейности в рамките на едно и също предприятие или няколко занаята или професии, могат да изберат прилагането на данъка поотделно за някои от упражняваните от тях дейности, като съобщят на данъчните органи за направения избор в декларацията си за предходната година или в декларацията за започване на дейността. В тази хипотеза приспадането по член 19 се предоставя, при условие че за дейността се води отделна отчетност, но в отклонение от разпоредбите на предходния параграф то се отказва за данъка върху неподлежащи на амортизиране активи за смесено използване. Изборът произвежда последици до неговата отмяна и във всички случаи в продължение на срок от най-малко три години. […] Разпоредбите на настоящия параграф се прилагат и за данъчнозадължени лица […], които упражняват освободени дейности по член 10, параграф 1.

(4) Във всички случаи данъкът се прилага поотделно съгласно съответно приложимите разпоредби и съобразно общия оборот от всяка от тях […]

(5) Във всички случаи, в които данъкът се прилага отделно за определена дейност, ако приспадането по член 19 е намалено в съответствие с параграф 3 от същия член или се прилага общо, то се предоставя по отношение на данъка за стоки и услуги за смесено използване в границите на съотношението на самата упражнявана дейност; преминаването или прехвърлянето на услуги към подлежащата на намалено или общо приспадане дейност представляват доставки на услуги по смисъла на член 3 и се считат за извършени по нормалната си стойност на датата, на която са били извършени. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 Mercedes Benz осъществява стратегическо ръководство на търговската реализация на марките на групата Daimler-Chrysler в Италия.

14 В ДДС декларацията си за данъчната 2004 г. Mercedes Benz е определило своите финансови дейности, а именно отпускането на заеми на неговите дъщерни дружества, като „съпътстващи“ облагаемите му дейности, с което е обосновало изключване на начислените по тези заеми лихви при изчисляването на стойността на знаменателя в дробното отношение, използвано за определяне на процента на приспадане по член 19a от DPR № 633/72.

15 След данъчна ревизия, извършена през 2008 г. за финансовата 2004 г., с акт на данъчната администрация на Mercedes Benz е определено задължение за внасяне на ДДС в размер на 1 755 882 EUR, поради това че получените по тези заеми лихви са били неоснователно изключени от знаменателя на дробното отношение, чрез което се установява процентът на приспадане, доколкото отпускането на посочените заеми е една от основните дейности на Mercedes Benz, тъй като начислените по тях лихви представляват 71,64 % от общия му оборот.

16 Mercedes Benz обжалва този акт пред Commissione tributaria provinciale di Roma (Общинска данъчна комисия Рим, Италия), която отхвърля жалбата. Впоследствие Mercedes Benz обжалва по въззивен ред това решение пред запитващата юрисдикция, Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия).

17 В рамките на спора Mercedes Benz поддържа, че е имало право да изключи начислените лихви по отпуснати заеми от знаменателя на дробното отношение, чрез което се установява процентът на приспадане на ДДС, и по-специално сочи, че при всички положения националният законодател не е транспонирал правилно членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112, като е предвидил, че подлежащата на приспадане част по член 19a от DPR № 633/72

се прилага без разлика за всички стоки и услуги, получени от данъчнозадълженото лице, независимо дали те се използват за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, за сделки, за които той не подлежи на приспадане, или и за двата вида сделки.

18 При тези обстоятелства Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Във връзка с упражняването на правото на приспадане в противоречие ли са с членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112, тълкувани в съответствие с принципите на пропорционалност, ефективност и неутралитет, установени съгласно правото на Съюза, италианското законодателство (по-специално член 19, параграф 5 и член 19а от [DPR № 633/72] и практиката на националната данъчна администрация, съгласно които задължително се взема предвид разбивката на оборота на оператора, включително за определяне на т.нар. „съпътстващи“ сделки, без да е предвиден метод за изчисляване, основан на видовете получени доставки и ефективното им предназначение, отразяващ обективно реалния дял от разходите, свързани с облагаемите и необлагаеми дейности на данъчнозадълженото лице?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

19 На първо място, макар в своето преюдициално запитване националната юрисдикция да се позовава официално на членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112, следва да се отбележи, че по време на разглеждания в главното производство отчетен период правото на приспадане на данъчнозадължените лица се е уреждало основно от членове 17 и 19 от Шеста директива.

20 На второ място, от представените пред Съда доказателства е видно, че с приемането на член 19, параграф 5 и на член 19а от DPR № 633/72 националният законодател е имал намерение да се възползва от дерогационния механизъм, предвиден в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива.

21 При това положение следва да се приеме, че с поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) и член 19 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба и практика като разглежданите в главното производство, които изискват данъчнозадълженото лице:

— да приложи по отношение на всички получени стоки и услуги подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота, без да предвиждат метод за изчисляване, основаващ се на естеството и действителното предназначение на всяка от получените стоки и услуги и отразяващ обективно реалния дял от направените разходи за облагаеми и необлагаеми дейности, и

— да определи въз основа на разбивката на оборота си сделките, които могат да се окачествят като „съпътстващи“.

Отговор на Съда

22 Най-напред следва да се напомни, че съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива данъчнозадължените лица имат възможност да приспаднат данъка, начислен върху придобитите от тях или доставени им стоки или услуги, предназначени да се използват изключително за осъществяването на облагаеми сделки.

23 Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани за нуждите както на сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива предвижда, че се приспада само частта от ДДС, която се приписва на първата категория сделки.

24 Член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива обаче позволява на държавите членки да прилагат специфични методи от дерогационно естество за определяне на правото на приспадане, сред които и посоченият в буква г) от тази разпоредба (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, т. 24).

25 Съгласно член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива държавата членка може да разреши или да задължи данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата, предвидена в член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива, по отношение на всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея.

26 На първо място, следва да се провери дали член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива, разгледан в своя контекст, трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденият в него метод за изчисляване на правото на приспадане на ДДС предполага прилагането на подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота.

27 В това отношение следва да се отбележи, че за разлика от другите дерогационни методи по член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, за предвидения в буква г) метод е посочено изрично, че той се прилага в съответствие с разпоредбата на член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива.

28 Видно обаче от точка 23 от настоящото решение, правилото по член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива не уточнява как конкретно трябва да се определи частта от ДДС, която е съразмерна на сумата, отнасяща се до сделките, за които ДДС подлежи на приспадане.

29 При все това член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, която следва непосредствено първата алинея и започва с думите „тази част“, като по този начин има предвид подлежащата на приспадане част, предвидена в първата алинея, уточнява, че въпросната част трябва да се определи в съответствие с член 19 от тази директива.

30 От своя страна член 19, параграф 1 от Шеста директива гласи, че подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива трябва да се определи въз основа на дробна величина с числител оборота, който се приписва на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, и знаменател оборота, който се приписва на тези сделки и на сделките, за които ДДС не подлежи на приспадане.

31 В този смисъл позоваването в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива на съответствието с разпоредбата на първата алинея от този параграф следва да се тълкува в смисъл, че прилагането на тази разпоредба предполага използването на подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота.

32 От това следва, че член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива във връзка с член 17, параграф 5, първа и втора алинея, както и с член 19, параграф 1 от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденият в него метод за изчисляване на правото на приспадане на ДДС предполага прилагането на подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота.

33 На второ място, следва да се провери дали член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива е пречка държава членка да наложи на данъчнозадълженото лице да приложи по отношение на всички получени от него стоки и услуги подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота, без да се вземат предвид естеството и действителното предназначение на всяка от тези стоки и услуги.

34 В тази връзка, от една страна, от самия текст на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива следва, че изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да се определи ДДС за приспадане, по принцип се прави само за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадължено лице както за икономически операции, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за такива, за които той не подлежи на приспадане (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 40 и от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, т. 25).

35 От друга страна, съгласно член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива на държавите членки е позволено да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането „в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея“ [неофициален превод].

36 Като се има предвид, че член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, изрично посочен в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от тази директива, се позовава както на сделките, за които ДДС подлежи на приспадане, така и на тези, за които той не подлежи на приспадане, следва изразът „всички сделки, посочени в нея“, да се разбира в смисъл, че се отнася за двата вида сделки, посочени в член 17, параграф 5, първа алинея от посочената директива.

37 За разлика обаче от първа алинея от член 17, параграф 5 от Шеста директива, трета алинея, буква г) от същия член 17, параграф 5 не си служи с израза „както за […], така и за“.

38 При липсата на подобно уточнение член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива трябва да се разбира в смисъл, че се отнася за всички стоки и услуги, предназначени да бъдат използвани от съответното данъчнозадължено лице за осъществяване както на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и на такива, за които той не подлежи на приспадане, без да е необходимо посочените стоки и услуги да служат за осъществяването едновременно на тези два вида сделки.

39 Всъщност следва да се напомни, че когато разпоредба от правото на Съюза може да се тълкува по няколко начина, подходящо е да се възприеме онова тълкуване, което е в състояние да запази нейното полезно действие (вж. по-специално решение от 9 март 2000 г., EKW и Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, т. 41).

40 Да се тълкува обаче член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива в смисъл, че се прилага само за стоки и услуги, използвани „както за“ сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, „така и за“ сделки, за които той не подлежи на приспадане, би довело до придаването на еднакъв обхват на тази разпоредба и на член 17, параграф 5, първа алинея от споменатата директива, от който се предполага, че тази разпоредба представлява дерогация.

41 Действително изглежда, че запитващата юрисдикция изпитва съмнения относно съвместимостта на изложеното в точка 38 от настоящото решение тълкуване с принципите на пропорционалност на приспадането, на ефективност на правото на приспадане и на неутралитет на ДДС.

42 При все това, без да се налага изследване на точното въздействие на тези принципи върху тълкуването на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, следва да се констатира, че съобразяването с посочените принципи, от които се ръководи системата на ДДС, но от

които законодателят може валидно да се отклонява, при всички положения не би могло да обоснове възприемането на тълкуване, което би лишило изцяло от полезно действие въпросното отклонение, изрично целено от законодателя.

43 Съображенията, съдържащи се в точка 38 от настоящото решение, освен това се потвърждават от една от преследваните с Шеста директива цели, а именно, видно от нейното седемнадесето съображение, да се даде възможност за прилагане на относително ясни правила (вж. в този смисъл решение от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 35).

44 Действително, прилагайки правилото за изчисляване, предвидено в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива, данъчнозадължените лица нямат задължение да използват стоките и услугите, които купуват, било за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, било за такива, за които той не подлежи на приспадане, било за двата вида сделки, поради което националните данъчни администрации не следва да проверяват дали това използване е правилно извършено.

45 На трето място, следва да се определи дали с оглед на член 19, параграф 2 от Шеста директива е разрешено държавите членки да изискват от данъчнозадълженото лице да определя и въз основа на разбивката на оборота си кои сред осъществените сделки могат да се окачествят като „съпътстващи“.

46 В тази връзка следва да се напомни, че съгласно член 19, параграф 2 от Шеста директива за определяне на подлежащата на приспадане част, спомената в параграф 1 от този член, трябва да се изключи сумата от оборота по „съпътстващи сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки“. Шеста директива обаче не дефинира последното понятие.

47 Същевременно Съдът вече е уточнил, че макар да е възможно размерът на приходите от попадащите в приложното поле на Шеста директива финансови сделки да наложи извода, че тези сделки не трябва да се разглеждат като „съпътстващи“ по смисъла на член 19, параграф 2 от тази директива, квалифицирането им като „съпътстващи сделки“ по смисъла на тази разпоредба не може да бъде изключено само поради факта че приходите от тях надвишават тези от дейността, посочена от въпросното предприятие като основна (вж. в този смисъл решение от 29 април 2004 г., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 77).

48 В допълнение, от практиката на Съда следва, че дадена икономическа дейност трябва да бъде квалифицирана като „съпътстваща“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, при положение че не съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата дейност на предприятието и не предполага значително използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС (вж. в този смисъл решения от 11 юли 1996 г., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, т. 22, от 29 април 2004 г., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 76 и от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 31).

49 Следователно трябва да се констатира, че разбивката на оборота на данъчнозадълженото лице представлява релевантен елемент, за да се определи дали някои сделки трябва да се считат за „съпътстващи“ по смисъла на член 19, параграф 2, второ изречение от Шеста директива, но за целта следва също да се има предвид връзката на тези сделки с облагаемите дейности на лицето и евентуално с използването, което следва от тях, на стоките и услугите, за които се дължи ДДС.

50 От всички изложени съображения следва, че член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) и член 19 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба и практика като разглежданите в главното производство, които изискват данъчнозадълженото лице:

— да приложи по отношение на всички получени от него стоки и услуги подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота, без да предвиждат метод за изчисляване, основаващ се на естеството и действителното предназначение на всяка от получените стоки и услуги и отразяващ обективно реалния дял от направените разходи за облагаеми и необлагаеми дейности, и

— да определи въз основа на разбивката на оборота си сделките, които могат да се окачествят като „съпътстващи“, стига преценката, която се прави за целта, да отчита и връзката на тези сделки с облагаемите дейности на данъчнозадълженото лице и евентуално с използването, което следва от тях, на стоките и услугите, за които се дължи ДДС.

По съдебните разноски

51 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 (трети състав) реши:

Член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) и член 19 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 тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба и практика като разглежданите в главното производство, които изискват данъчнозадълженото лице:

— да приложи по отношение на всички получени от него стоки и услуги подлежаща на приспадане част, определена въз основа на оборота, без да предвиждат метод за изчисляване, основаващ се на естеството и действителното предназначение на всяка от получените стоки и услуги и отразяващ обективно реалния дял от направените разходи за облагаеми и необлагаеми дейности, и

— да определи въз основа на разбивката на оборота си сделките, които могат да се окачествят като „съпътстващи“, стига преценката, която се прави за целта, да отчита и връзката на тези сделки с облагаемите дейности на данъчнозадълженото лице и евентуално с използването, което следва от тях, на стоките и услугите, за които се дължи данък върху добавената стойност.

Подписи