Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

23 април 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Шеста директива ДДС — Член 11, A — Употреба на стоки, която се третира като възмездна доставка — Употреба на сграда за целите на освободена от ДДС дейност — Данъчна основа при такава употреба — Лихви по заемния капитал, платени при строителството на сградата“

По дело C-16/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hof van beroep te Gent (Белгия) с акт от 7 януари 2014 г., постъпил в Съда на 16 януари 2014 г., в рамките на производство по дело

Property Development Company NV

срещу

Belgische Staat,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič (докладчик), председател на състава, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas и C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Property Development Company NV, от M. Vanden Broeck и S. Geluyckens, advocaten,

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

— за гръцкото правителство, от K. Paraskevopoulou и M. Skorila, в качеството на представители,

— за финландското правителство, от S. Hartikainen, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и G. Wils, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11, A от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Property Development Company NV (наричано по-нататък „Prodeco“) и Belgische Staat по повод на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) във връзка с употребата на сграда за целите на отдаването ѝ под наем.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Считано от 1 януари 2007 г., 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, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Въпреки това, предвид датата на настъпване на фактите по случая, към спора в главното производство остава приложима Шеста директива.

4 Съгласно член 2 от Шеста директива:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки“. [неофициален превод]

5 Член 4 от Директивата гласи:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е […].

2. Икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги […]. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

[…]“. [неофициален превод]

6 Дял V от Шеста директива е озаглавен „Облагаеми сделки“ и обхваща членове 5—7 от тази директива, озаглавени съответно „Доставка на стоки“, „Доставка на услуги“ и „Внос“.

7 Член 5 от Шеста директива гласи следното:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[…]

6. Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти данък върху добавената стойност е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка. Не се третират така обаче дадените мостри или подаръци с малка стойност за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице.

7. Държавите членки могат да третират като възмездна доставка:

а) употребата от данъчнозадължено лице за нуждите на икономическата му дейност на стоки, произведени, изградени, добити, преработени, закупени или внесени в хода на тази дейност, когато дължимият за стоките [ДДС], ако са придобити от друго данъчнозадължено лице, не подлежи изцяло на приспадане;

б) употребата на стоки от данъчнозадължено лице за целите на необлагаема сделка, когато дължимият за стоките [ДДС] е станал подлежащ на цялостно или частично приспадане при придобиването на стоките или при тяхната употреба в съответствие с буква а);

[…]“. [неофициален превод]

8 Член 11 от Директивата гласи:

„А. *На територията на страната*

1. Данъчната основа е:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трето лице […];

б) при доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена, себестойността, определена към момента на доставката;

[…]

2. Данъчната основа включва:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия [ДДС];

б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като комисиона, опаковка, транспорт и застраховка. Разходите, предмет на отделно споразумение, могат да бъдат считани за съпътстващи от държавите членки.

[…]“. [неофициален превод]

9 Членове 18, 73 и 74 от Директива 2006/112 отговарят съответно на член 5, параграф 7, член 11, A, параграф 1, буква а) и член 11, A, параграф 1, буква б) от Шеста директива.

Белгийското право

10 Член 12, параграф 1 от Закона от 3 юли 1969 г. за създаване на кодекс за данъка върху добавената стойност (Loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée) (*Belgisch Staatsblad*, 17 юли 1969 г., стр. 7046), в приложимата му към спора в главното производство редакция (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“), гласи:

„Като възмездни доставки се третират:

[…]

3° използването като дълготраен актив от данъчнозадълженото лице на стока, която то лично или чрез трето лице е изградило или произвело или е придобило или внесло, но не като дълготраен актив, или за която в негова полза са учредени, прехвърлени или възстановени вещни права […] при условията за облагаема доставка, когато за тази стока или нейните съставни части е получено право на пълно или частично приспадане на данъка;

[…]“.

11 С цитирания член 12, параграф 1, точка 3° белгийският законодател упражнява правото, предоставено му с член 5, параграф 7, букви а) и б) от Шеста директива.

12 Член 26 от Кодекса за ДДС гласи:

„При доставки на стоки и услуги данъкът се начислява върху данъчна основа, определена на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика на стоката или услугата от получателя на доставката или от друго лице, включително всички субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

Данъчната основа включва в частност сумите, които доставчикът на стоката или услугата е начислил на получателя на доставката за комисиона, застраховка и транспорт, независимо дали са фактурирани или уговорени отделно.

Данъчната основа включва и всички данъци, мита, налози и такси“.

13 Член 33, параграф 1 от Кодекса гласи:

„Данъчната основа е:

1° за доставки по […] член 12 — покупната цена на стоките или на подобни стоки, а когато няма покупна цена — себестойността, като се взема предвид цената, съответно себестойността към момента на извършването на доставките, евентуално увеличена или намалена съобразно член 26, алинеи 2 и 3 […];

[…]“.

14 Член 22a, първа алинея от Кралския указ от 8 октомври 1976 г. за годишните счетоводни отчети на предприятията (Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises) (*Belgisch Staatsblad*, 19 октомври 1976 г., стр. 13460), както и член 38 от Кралския указ от

30 януари 2001 г. за прилагане на Кодекса за търговските дружества (Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés) (*Belgisch Staatsblad*, 6 февруари 2001 г., стр. 3008) гласят:

„Лихвите за заемния капитал, използван за финансирането на дълготрайни материални и нематериални активи, може да бъдат включени в придобивната стойност на тези активи само ако се отнасят към периода преди въвеждането на активите в експлоатация“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

15 Между 1991 г. и 1994 г. за Prodeco е построена офис сграда, която то смята да продаде. Затова то осчетоводява сградата към материалните си запаси. При оценяването на материалните запаси съгласно вътрешно определените правила за оценяване Prodeco включва в стойността на актива и лихвите по заемния капитал.

16 Тези лихви по заемния капитал представляват лихвите, платени по лихвения процент на договорения кредит за целите на строителството на сградата върху сумите от кредита, изтеглени по време на строителството.

17 Prodeco си приспада платения ДДС за доставките на стоки и услуги във връзка със строителството на сградата.

18 През 1995 г. и през следващите години, през които чака да продаде въпросната сграда, което става едва през 2000 г., Prodeco отдава части от сградата под наем. По време на тази икономическа дейност то не съобразява данъчните си декларации с приложимия член 12, параграф 1, точка 3° от Кодекса за ДДС, което е констатирано като нарушение на тази разпоредба при проверка на белгийската данъчна администрация през 1998 г.

19 Prodeco заплаща част от определеното от белгийската данъчна администрация задължение за ДДС, а именно 1 178 489 EUR, което съответства на цялата сума на приспаднатия преди това ДДС върху входящите фактури във връзка със строителството на сградата.

20 Дружеството обаче отказва да плати останалата част от определеното от белгийската данъчна администрация задължение за ДДС, а именно 554 416,67 EUR. Тази сума е изчислена въз основа на лихвите, платени от Prodeco по кредита, с който е финансирано строителството на сградата.

21 През 2004 г. на Prodeco е връчено разпореждане да плати последно посочената сума ДДС. То оспорва разпореждането пред Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Антверпенски първоинстанционен съд), който отхвърля исканията му с решение от 9 май 2008 г.

22 Prodeco обжалва това решение пред Hof van beroep te Antwerpen (Антверпенски апелативен съд). С решение от 16 февруари 2010 г. този съд приема, че жалбата е основателна в частта относно лихвите по заемния капитал, които според този съд не са част от данъчната основа в случай на прилагане на член 12, параграф 1, точка 3 от Кодекса за ДДС.

23 Белгийската данъчна администрация подава касационна жалба срещу това решение. С решение от 19 януари 2012 г. Hof van Cassatie (Касационният съд) отменя решението в частта относно лихвите по заемния капитал и изпраща делото на Hof van beroep te Gent (Апелативен съд, Гент) за ново разглеждане.

24 Hof van beroep te Gent отбелязва, че в съображенията за становището си, че лихвите по заемния капитал трябва да са част от данъчната основа, Hof van Cassatie се позовава на решение Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). В това решение Съдът

постановява, че когато доставчик на стоки или услуги дава на клиента си отсрочка за плащането на цената до деня на доставката срещу заплащане на лихви, тези лихви са част от възнаграждението, получено във връзка с доставката на стоките или услугите по смисъла на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива.

25 Hof van beroep te Gent намира, че решението на Hof van Cassatie е ясно, но въпреки това продължава да стои въпросът дали лихвите по заемния капитал трябва да се вземат предвид или не.

26 Според Hof van beroep te Gent решение Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), в което се тълкува член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива, не е непременно релевантно в случай като разглеждания в главното производство. Лихвите по заемния капитал би трябвало по-скоро да се смятат за част от „себестойността", която е сред референтните стойности, упоменати в член 11, A, параграф 1, буква б) от Шеста директива, или пък да бъдат окачествени като „съпътстващи разходи" по смисъла на член 11, A, параграф 2.

27 Според Hof van beroep te Gent този извод би могъл да намери подкрепа в член 35, параграф 4 от Четвърта директива 78/660/ЕИО на Съвета от 25 юли 1978 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора, относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (ОВ L 222, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 21). Тази разпоредба, която е транспонирана в белгийското право с член 22а, първа алинея от Кралския указ от 8 октомври 1976 г. за годишните счетоводни отчети на предприятията, гласи, че „лихвите върху заемния капитал за финансиране на производство на дълготрайни активи могат да бъдат включени в производствените разходи, ако се отнасят до периода на производството".

28 Освен това според Hof van beroep te Gent трябва да се вземе предвид и принципът на неутралитет. В това отношение този съд изтъква факта, че лихвите по заемния капитал не се облагат с ДДС и съответно във връзка с тях — за разлика от случая с доставките на стоки и услуги за целите на строителството на сградата — не е можело да се приспадне ДДС.

29 При тези условия Hof van beroep te Gent решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Лихвите по заемния капитал, които съгласно член 35, параграф 4 от Четвърта директива 78/660 могат да бъдат включени в производствените разходи, доколкото се отнасят до периода на производството, част ли са от данъчната основа при отделяне на стоката за употреба по смисъла на член 5, параграф 6 от Шеста директива, и по-точно от „себестойността" по смисъла на член 11, A, параграф 1, буква б) от тази директива и/или от съпътстващите разходи по смисъла на член 11, A, параграф 2 от същата?".

30 С писмо от 8 октомври 2014 г. секретариатът на Съда изпраща на запитващата юрисдикция искане за разяснения, в частност по въпроса дали по преценка на тази юрисдикция разглежданата в главното производство облагаема доставка попада в хипотезата по член 5, параграф 6 от Шеста директива, или по-скоро в някоя от хипотезите по член 5, параграф 7. Запитващата юрисдикция е помолена също така да провери дали релевантната в главното производство референтна стойност е себестойността, или по-скоро покупната цена на подобни стоки.

31 В отговора си, постъпил в Съда на 11 февруари 2015 г., запитващата юрисдикция пояснява, че употребата на въпросната сграда от Prodeco за целите на освободена от ДДС икономическа дейност, а именно за отдаване под наем, попада в хипотезата по член 5, параграф 7, буква б) от

Шеста директива и че сред референтните стойности, упоменати в член 11, А от Шеста директива, релевантна за решаването на спора в главното производство е покупната цена на подобни стоки по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква б).

По преюдициалния въпрос

32 Предвид отговора на запитващата юрисдикция по отправеното от Съда искане за разяснения поставеният въпрос следва да се разбира като запитване дали член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство данъчната основа, върху която се изчислява ДДС за употребата по смисъла на член 5, параграф 7, буква б) от тази директива на построена за данъчнозадълженото лице сграда, трябва да включва платените по време на строителството лихви по заемния капитал.

33 Най-напред следва да се напомни, че правилото по член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, съгласно което данъчната основа за доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7, е „покупната цена на стоките или на подобни стоки, или когато няма покупна цена, себестойността, определена към момента на доставката“, съставлява изключение от общото правило по член 11, А, параграф 1, буква а) от Директивата, съгласно което данъчната основа за облагаемите с ДДС доставки е „всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика […] от страна на купувача, получателя или трето лице“ (вж. по аналогия, що се отнася до членове 73 и 74 от Директива 2006/112, решение Маринов, C-142/12, EU:C:2013:292, т. 31).

34 Всъщност доставките, посочени в член 5, параграфи 6 и 7 от Шеста директива, представляват в частност употреба на стоките от данъчнозадълженото лице за лични нужди или за нуждите на персонала му, или пък — както в настоящия случай — за целите на икономическа дейност, която е освободена от ДДС. Във всички тези случаи, които се третират като възмездни доставки, данъчнозадълженото лице не получава от купувача, получателя или от трето лице реално възнаграждение, което да може да послужи за данъчна основа за изчисляването на ДДС, в резултат от което не може да се приложи общото правило по член 11, А, параграф 1, буква а) от Директивата (вж. в този смисъл решение Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, т. 26 и 27).

35 По-нататък следва да се отбележи, че когато данъчнозадълженото лице е закупило стоките, отделени за употреба по смисъла на член 5, параграфи 6 и 7 от Шеста директива, съгласно член 11, А, параграф 1, буква б) от Директивата данъчната основа, върху която се изчислява ДДС за тази употреба, е покупната цена на стоките. За тази цел под „покупна цена на стоките“ следва да се разбира остатъчната стойност на стоките към момента на отделянето им за такова ползване или употреба (решения Fischer и Brandenstein, C-322/99 и C-323/99, EU:C:2001:280, т. 80, както и Маринов, C-142/12, EU:C:2013:292, т. 32).

36 Що се отнася до споменатия в същата разпоредба критерий „покупната цена на подобни стоки“, от даденото в предходната точка тълкуване следва, че този критерий служи за определяне на данъчната основа за употреба по смисъла на член 5, параграфи 6 и 7 от Шеста директива, когато данъчнозадълженото лице не е придобило чрез покупка стоките, отделени за такава употреба.

37 Освен това от член 11, А, параграф 1, буква б) недвусмислено следва, че данъчната основа е „себестойността“ само в случай че няма покупна цена за стоките или за подобни стоки.

38 Следователно в разглеждания в главното производство случай, който се отнася до употреба по смисъла на член 5, параграф 7, буква б) от Шеста директива на сграда, която данъчнозадълженото лице не е закупило, а е построило, и който се характеризира с това, че на

пазара съществуват подобни стоки, в пълно съответствие с член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива запитващата юрисдикция е констатирала, че меродавната данъчна основа, върху която се изчислява ДДС за тази употреба, е покупната цена на подобни сгради към момента на отделянето на сградата за съответната употреба.

39 При този начин на изчисляване на данъчната основа е важно стоките, чиято покупна цена се взема предвид, да са сгради, чието местоположение, размери и други основни характеристики са подобни на тези на разглежданата сграда (вж. по аналогия решение Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 30).

40 За сметка на това няма значение дали покупната цена на подобните сгради включва или не включва лихвите по заемния капитал, които евентуално са били платени по време на строителството на тези сгради. Всъщност, за разлика от критерия „себестойност“, който член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива предвижда като данъчна основа при липса на покупна цена, критерият „покупна цена за подобни стоки“ позволява на данъчния орган да вземе предвид пазарните цени на този тип стоки към момента на отделянето на разглежданата сграда за съответната употреба, без да е нужно подробно да проверява от какви стойности са образувани тези цени.

41 По същата причина лихвите по заемния капитал, които самото данъчнозадължено лице действително е платило по време на строителството на съответната сграда, нямат значение за определянето на данъчната основа в случаи като разглеждания в главното производство.

42 Накрая следва да се напомни, че данъчната основа по член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива в никакъв случай не бива да включва стойности, върху които данъчнозадълженото лице вече е платило ДДС, без да може след това да си го приспадне. Националната юрисдикция следва да направи необходимите в това отношение проверки (решения Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, т. 31—33 и Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, т. 35).

43 Предвид всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство данъчната основа, върху която се изчислява ДДС за употребата по смисъла на член 5, параграф 7, буква б) от Директивата на построена за данъчнозадълженото лице сграда, е покупната цена, към момента на отделянето на сградата за тази употреба, на сгради, чието местоположение, размери и други основни характеристики са подобни на тези на разглежданата сграда. В това отношение е без значение дали част от тази покупна цена се дължи на плащането на лихви по заемния капитал.

По съдебните разноски

44 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 11, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че в случай като разглеждания в главното производство данъчната основа, върху която се изчислява данъкът върху добавената

стойност за употребата по смисъла на член 5, параграф 7, буква б) от Директивата на построена за данъчнозадълженото лице сграда, е покупната цена, към момента на отделянето на сградата за тази употреба, на сгради, чието местоположение, размери и други основни характеристики са подобни на тези на разглежданата сграда. В това отношение е без значение дали част от тази покупна цена се дължи на плащането на лихви по заемния капитал.

Подписи