Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

3 юли 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Разходи за управление на фонд от дотации, който осъществява инвестиции с цел да покрие разходите за всички извършени доставки от данъчнозадълженото лице — Общи разходи“

По дело C-316/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) с акт от 26 април 2018 г., постъпил в Съда на 14 май 2018 г., в рамките на производство по дело

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик) и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, от S. Moore и A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, и A. Brown, advocate,

– за правителството на Обединеното кралство, от F. Shibli и R. Fadoju, в качеството на представители, подпомагани от K. Beal, QC,

– за Европейската комисия, от R. Lyal и A. Armenia, в качеството на представители,

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

* Език на производството: английски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 168, буква а) от 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (наричан по-нататък „Кеймбриджкият университет“) по повод на отказа на тази администрация да признае на Кеймбриджкия университет приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), свързан с разходите, направени в рамките на инвестиционни дейности, които не попадат в обхвата на Директивата за ДДС, но приходите от които са използвани за покриване на разходи за цялостната дейност на този университет.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

3 Член 17, параграф 2, 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 (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

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

Директивата за ДДС

4 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

5 Член 9, параграф 1 от тази директива гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

6 Член 168, буква а) от посочената директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

Правото на Обединеното кралство

7 Член 1, параграф 1 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г.) гласи:

„1) В съответствие с разпоредбите на този закон ДДС се начислява:

а) върху доставките на стоки или услуги в Обединеното кралство (и върху всички приравнени на тях услуги) […]“.

8 Съгласно член 26 от този закон единственият подлежащ на приспадане данък върху получени доставки е този, който по силата на VAT Regulations 1995 (Правилник за данъка върху добавената стойност от 1995 г.) е свързан с извършените от данъчнозадълженото лице облагаеми доставки, а не данъкът, свързан с освободените доставки. Член 26, параграф 3 от посочения закон предвижда, че когато данъчнозадължено лице извършва едновременно облагаеми и освободени доставки, данъчната администрация следва да направи необходимото, за да осигури справедливо и разумно разпределяне на данъка върху получени доставки между облагаемите и освободените доставки.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 Кеймбриджкият университет е учебно заведение с нестопанска цел, което в допълнение към основната си дейност, състояща се в предоставяне на образователни услуги, които са освободени от ДДС, извършва и облагаеми сделки в рамките на изследователски дейности с търговска цел, продажба на публикации, предоставяне на консултации, кетъринг, настаняване и отдаване под наем на съоръжения и оборудване. В съответствие със специален метод за частично освобождаване, одобрен от данъчната администрация съгласно националното право, ДДС върху получени доставки, свързани с разходите при едновременното извършване облагаеми с ДДС сделки и на освободени сделки, се разпределя между тези два вида сделки.

10 Дейностите на Кеймбриджкия университет се финансират отчасти с дарения и дотации, които се внасят във фонд и след това се инвестират. Фондът се управлява от трето лице. През март 2009 г. този университет прави искане до данъчната администрация за приспадане на ДДС, свързан с направените разходи и с управлението на разглеждания фонд, за периодите от 1 април 1973 г. до 1 май 1997 г. и от 1 май 2006 г. до 30 януари 2009 г., като посочва, че приходите от този фонд са били използвани за финансиране на разходи за цялостната му дейност.

11 Данъчната администрация отхвърля това искане, с мотива че тези разходи са били пряко и изключително свързани със съответната инвестиционна дейност, която не попада в обхвата на Директивата за ДДС. Тази администрация счита, че във всички случаи посочените разходи не са елемент от цената на извършените доставки на стоки или услуги, подлежащи на облагане с ДДС, като с приходите от този фонд се финансират отчасти тези доставки на стоки или услуги.

12 Кеймбриджкият университет обжалва решението на посочената администрация пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство). Като приема, че разходите за управлението на разглеждания фонд са представлявали разходи, направени за целите на икономическите дейности на Кеймбриджкия университет и че като такива те са били част от общите му разходи, тази юрисдикция уважава искането на Кеймбриджкия университет. След като този извод е потвърден от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (данъчно и финансово отделение), Обединено кралство), данъчната администрация обжалва решението на последната юрисдикция пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство).

13 Запитващата юрисдикция отбелязва, че влагането на съответните дарения и дотации във фонд само по себе си не представлява икономическа дейност по смисъла на практиката на Съда и следователно не попада в обхвата на системата на ДДС.

14 Тази юрисдикция посочва, че разходите за управлението на въпросния фонд могат да се отнасят до дейностите на Кеймбриджкия университет само ако може да се счита, че разходите по предоставянето на получената услуга по управление, са свързани с икономическите дейности, в подкрепа на които е създаден фондът. Това означава да не се вземе предвид, че извършваната инвестиционна дейност е необлагаема в полза на облагаемите икономически дейности, предлагани от Кеймбриджкия университет.

15 Според запитващата юрисдикция от практика на Съда е видно, че в някои случаи разходите, които действително са свързани пряко с необлагаема дейност, могат за целите на ДДС да се считат за свързани с облагаемата икономическа дейност, която ще бъде извършена впоследствие.

16 При тези обстоятелства Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли да се прави разграничение между освободени от данък и необлагаеми сделки, за да се прецени дали начисленият по такива сделки ДДС подлежи на приспадане?

2) Когато разходи за управление са направени само във връзка с необлагаема инвестиционна дейност, възможно ли е все пак да се установи необходимата връзка между тези разходи и икономическите дейности, които се субсидират с приходите от инвестициите, така че да се позволи приспадането на ДДС с оглед на естеството и степента на следващата надолу по веригата икономическа дейност, която дава право на приспадане на ДДС? Доколко релевантно е да се вземе предвид целта, за която получените доходи ще бъдат използвани?

3) Следва ли да се прави разграничение между ДДС, който е начислен по сделки с цел капитализация на предприятие, и ДДС, който е начислен по сделки за създаване на свой собствен източник на приходи, различен от всеки друг източник на приходи от икономическа дейност надолу по веригата?“.

По преюдициалните въпроси

17 Най-напред следва да се отбележи, от една страна, че Директивата за ДДС, влязла в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива, без да въвежда съществени промени спрямо последната. Тъй като релевантните разпоредби на Директивата за ДДС са по същество идентични на релевантните разпоредби на Шеста директива, практиката на Съда по последната директива е приложима и по отношение на Директивата за ДДС.

18 От друга страна, от акта за преюдициалното запитване е видно, че главното производство се отнася до период, през който са били в сила първоначално Шестата директива, а впоследствие Директивата за ДДС. При това положение тълкуването на член 168, буква а) от Директивата за ДДС, възприето в настоящото решение, трябва да се разбира като приложимо и към член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

19 При тези уточнения следва да се приеме, че с въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 168, буква а) от Директивата ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което упражнява както дейности, подлежащи на облагане с ДДС, така и дейности, освободени от този данък, инвестира получаваните от него дарения и дотации във фонд и използва приходите от този фонд, за да покрива разходи за цялостната си дейност, има право да приспадне като общи разходи ДДС, който е платен по получени доставки и е свързан с разходите по влагането на тези дарения и дотации.

20 На първо място, следва да се припомни, че макар Директивата за ДДС да очертава много широко приложно поле на ДДС, този данък се отнася единствено до дейностите с икономически характер. Всъщност от член 2 от тази директива, който определя приложното поле на ДДС, следва, че само доставките на стоки и услугите, извършени възмездно, подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 19 и цитираната съдебна практика).

21 Що се отнася до това последно условие, от практиката на Съда е видно, че възможността доставка на стоки или услуги да се квалифицира като възмездно извършена сделка, предполага наличието на транзакция между страните, включваща уговарянето на цена или равностойна престация и че тази доставка на стоки или услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2 от Директивата за ДДС само ако е налице пряка връзка между доставената стока или услуга и получената равностойност (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 23 и цитираната съдебна практика).

22 На второ място, трябва да се припомни, че установеният в Директивата за ДДС режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или заплатения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 25 и цитираната съдебна практика).

23 От член 168 от Директивата за ДДС обаче следва, че за да може съответното лице да се ползва от право на приспадане, е необходимо, от една страна, то да е „данъчнозадължено“ по смисъла на тази директива и от друга страна, стоките или услугите, за които иска да му се признае правото, впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 26 и цитираната съдебна практика).

24 По този начин сделките, които не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС, или тези, които са освободени от ДДС, също не пораждат по принцип право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 30 и цитираната съдебна практика).

25 Съгласно постоянната съдебна практика, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС върху получени доставки, е необходимо да е налице пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получена доставка на стока или услуга, предполага, че разходите, направени за получаването на тази стока или услуга, са част от елементите, формиращи цената на облаганите извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и цитираната съдебна практика).

26 Приема се обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните стоки или услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя, като разходите от този вид имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).

27 От това следва, че и в единия, и в другия случай наличието на пряка и непосредствена връзка предполага разходите по получените доставки на стоки или услуги да са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (решение от 30 май 2013 г., X, C-651/11, EU:C:2013:346, т. 55 и цитираната съдебна практика).

28 В случая, за да се отговори на въпроса дали при обстоятелства като разглежданите в главното производство е възможно да се приспадне ДДС, който е платен и свързан с разходите за влагането на дарения и дотации във фонд с цел да се получат ресурси, предназначени за покриване на разходите за цялостната дейност на учебно заведение, каквото е Кеймбриджкият университет, следва предварително да се прецени дали получаването на тези дарения и дотации, както и влагането им във фонд представляват икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС и на това основание попадат в обхвата на посочената директива.

29 В това отношение следва да се отбележи, че в рамките на събирането и получаването на дарения и дотации Кеймбриджкият университет не действа като данъчнозадължено лице. Всъщност, за да може дадено лице да се счита за данъчнозадължено лице, то трябва да упражнява икономически дейности, а именно дейности, извършвани възмездно. Тъй като даренията и дотациите не са насрещна престация спрямо икономическа дейност, а се предоставят основно по субективни причини с благотворителна цел и на случаен принцип, тяхното събиране и получаване не попада в приложното поле на ДДС (вж. в този смисъл решение от 3 март 1994 г.,

Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 17 и 19). Ето защо, както следва и от точка 24 от настоящото решение, ДДС, който е платен по получени доставки и е свързан с евентуални разходи, направени при събирането и получаването на дарения и дотации, не подлежи на приспадане, независимо от причината, поради която тези дарения и дотации са били получени.

30 Що се отнася до ДДС, дейността, която се състои във влагането на дарения и дотации, както и разходите, свързани с тази дейност по влагането им, трябва да се третират по същия начин, както нестопанската дейност по тяхното получаване и евентуалните разходи, свързани с последната. Всъщност такава дейност по финансово вложение не само представлява за Кеймбриджкия университет, подобно на частен инвеститор, средство за получаване на приходи от така събираните дарения и дотации, но е и дейност, която пряко се свързва с получаването на последните и поради това е само пряко продължение на тази нестопанска дейност. При това положение ДДС, който е платен по получени доставки и е свързан с разходите по влагането на тези дарения и дотации, също не може да бъде приспаднат.

31 Несъмнено фактът, че са направени разходи за получаването на доставка в рамките на нестопанска дейност, сам по себе си не изключва възможността тези разходи да породят право на приспадане в рамките на икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, доколкото те са включени в цената на конкретни извършени доставки или в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на тази икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 26 май 2005 г., Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, т. 36)

32 В случая обаче от преписката по делото пред Съда е видно, че разходите по управлението на даренията и дотациите, вложени в разглеждания фонд, не са включени в цената на конкретна извършена доставка. От друга страна, доколкото от посочената преписка е видно, че Кеймбриджкият университет е учебно заведение с нестопанска цел и че въпросните разходи са направени, за да се получат ресурси, които се използват за покриване на разходите за всички извършени доставки на стоки и услуги от този университет, които ресурси позволяват да се намалят цените на стоките и услугите, предоставяни от последния, тези разходи не могат да се считат за елементи, формиращи посочените цени, и следователно не са част от общите разходи на същия университет. След като в случая не е налице пряка и непосредствена връзка нито между посочените разходи и конкретна извършена доставка, нито между тях и цялостната дейност на Кеймбриджкия университет, във всички случаи свързаният със същите разходи ДДС не подлежи на приспадане.

33 Предвид всички съображения, изложени по-горе, на поставените въпроси следва да се отговори, че член 168, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което упражнява както дейности, подлежащи на облагане с ДДС, така и дейности, освободени от този данък, инвестира получаваните от него дарения и дотации, като ги влага във фонд, и използва приходите от този фонд, за да покрива разходи за цялостната си дейност, няма право да приспадне като общи разходи ДДС, който е платен по получени доставки и е свързан с разходите по влагането на тези дарения и дотации.

По съдебните разноски

34 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което упражнява както дейности, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност, така и дейности, освободени от този данък, инвестира получаваните от него дарения и дотации, като ги влага във фонд, и използва приходите от този фонд, за да покрива разходи за цялостната си дейност, няма право да приспадне като общи разходи данъка върху добавената стойност, който е платен по получени доставки и е свързан с разходите по влагането на тези дарения и дотации.

Подписи