Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

8 декември 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Интегрирано сътрудничество — Предоставяне на финансиране и доставка на текущи активи, необходими за земеделското производство — Единна комплексна доставка — Отделни и независими доставки — Съпътстваща и основна доставка“

По дело C-208/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Върховен съд, Унгария) с акт от 26 март 2015 г., постъпил в Съда на 5 май 2015 г., в рамките на производство по дело

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça (докладчик), председател на състава, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 юли 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., от Z. Várszegi и A. Kis, ügyvédek,

— за унгарското правителство, от Z. Fehér, G. Koós и Bóra, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от L. Havas и R. Lyal, както и от C. Soulay, в качеството на представители,

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

* Език на производството: унгарски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, букви а) и в), член 14, параграф 1, член 24, параграф 1, член 73, член 78, буква б) и член 135, параграф 1, буква б) 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 Stock ‘94 Szolgáltato Zrt. и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Главна митническа и данъчна дирекция на област Южно Заддунавие към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-нататък „главната дирекция“, Унгария) относно режима на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), приложим към сделка, наречена „интегрирано сътрудничество“.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 1, параграф 2 от Директивата за ДДС гласи:

„Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данъка.

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

4 Съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от тази директива подлежат на облагане с ДДС, съответно, „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ и „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

5 Член 14, параграф 1 от посочената директива определя доставката на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

6 Съгласно член 24, параграф 1 от същата директива:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

7 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

8 Член 78, буква б) от тази директива гласи:

„Данъчната основа включва следните елементи:

[…]

б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане. […]“.

9 Член 135, параграф 1, буква б) от посочената директива предвижда:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска“.

Унгарското право

10 Съгласно член 2, буква a) от Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) подлежат на облагане с предвидения в този закон данък „доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчно задължено лице в това му качество“.

11 В това отношение член 9, параграф 1 от Закона за ДДС определя доставките на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик или всяка друга сделка, която поражда същите правни последици по отношение на придобиването на материална вещ“. Съгласно член 13, параграф 1 от този закон доставка на услуги означава „всяка сделка, която не представлява доставка на стоки по смисъла на настоящия закон“.

12 Член 65 от Закона за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, освен ако е предвидено друго в настоящия закон, данъчната основа включва насрещната престация в парично изражение, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, независимо под каква форма, пряко свързани с цената на доставката на стоки или услуги“.

13 Член 70, параграф 1, буква b) от този закон предвижда, че по отношение на доставката на стоки или услуги данъчната основа включва „съпътстващите разходи, начислени от доставчика на стоките или услугите на клиента, и по-специално разходите за комисиона или друг вид посредничество, опаковка, транспорт и застраховане“.

14 Член 86, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС предвижда освобождаване от този данък за „отпускането и договарянето на кредити, парични заеми и други услуги, при които възниква такова правоотношение, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 Stock ’94 е търговско дружество, установено в Унгария. То упражнява дейност като „интегратор“ в рамките на характерен за унгарската селскостопанска система институт, наречен „интегрирано сътрудничество“. Този институт се урежда от принципа, че интеграторът сключва договор със земеделски производител, наречен „интегрирано лице“, като му предоставя заем, който същото използва, за да купи от интегратора необходимите средства за производствената му дейност, наречени „текущи активи“, например семена. След това интегрираното лице продава продукцията си било на интегратора, било на пазара, с посредничеството на последния.

16 В случая Stock ’94 е сключило с различни земеделски производители договори за интегриране, по силата на които, от една страна, то се задължава да поддържа по-специално технологично производствената дейност на земеделските производители, както и да финансира закупуването на текущи активи, необходими за тази цел. От друга страна, тези земеделски производители се задължават да произвеждат съответните селскостопански стоки на терени с определена площ и да използват отпуснатите от интегратора кредити само за закупуване на текущи активи от него.

17 Stock ’94 фактурира продажбата на текущи активи на земеделските производители, като прилага ставка на ДДС от 25 %. Това дружество обаче не начислява ДДС за лихвите, фактурирани за тримесечие, които събира във връзка с предоставените на земеделските производители заеми за закупуване на текущи активи. През юни 2011 г. размерът на лихвите, събрани по силата на договорите за финансиране на текущи активи, възлиза на 149 846 000 HUF (унгарски форинта) (приблизително 483 500 EUR).

18 При последващ данъчен контрол на декларациите за ДДС за този период унгарският първоинстанционен данъчен орган установява по отношение на лихвите върху посочените заеми данъчна разлика в размер на 37 462 000 HUF (приблизително 121 000 EUR). Поради това този орган разпорежда на Stock ’94 да заплати тази сума заедно с лихвите за забава, като му налага и глоба.

19 Главната дирекция потвърждава по същество решението на първоинстанционния данъчен орган, като установява, че заемите, предназначени за покупка на текущи активи, са присъщи за услугата по интегрирано сътрудничество, предоставяна от Stock ‘94. Поради това тя счита, че една и съща ставка на ДДС трябва да се прилага за доставката на текущи активи и за заемите. Главната дирекция обаче намалява размера на подлежащата на внасяне сума до 17 588 000 HUF (приблизително 56 500 EUR).

20 Първоинстанционната юрисдикция потвърждава решението на главната дирекция. В това отношение първоинстанционната юрисдикция установява, че отпуснатите заеми е можело да бъдат използвани само за закупуване на текущи активи от Stock ’94, така че кредитите и доставките на текущи активи, от които са се ползвали земеделските производители, представляват два присъщи елемента от комплексната услуга по интегрирано сътрудничество, предоставяна от това дружество. Същата юрисдикция постановява още, че тези престации имат една и съща цел и че лихвите по кредитите, използвани за закупуване на текущи активи, представляват само разходи, съпътстващи доставката на тези активи, която представлявала основната престация в рамките на разглежданата комплексна сделка. Следователно фактурираната насрещна престация срещу съпътстващата престация трябва да следва същия данъчен режим като доставката на текущи активи.

21 Сезиран от Stock ’94 с касационна жалба срещу първоинстанционното решение, Kúria (Върховен съд, Унгария) иска да установи дали за целите на ДДС трябва да разглежда доставката на текущи активи и предоставянето на заем като две отделни и независими една от друга сделки

или като една единна сделка. При положение че двете престации трябва да се приемат за една сделка, запитващата юрисдикция иска да установи при какви условия интегрираното сътрудничество представлява изключение от принципа на всеобщност на ДДС.

22 При тези обстоятелства Kúria (Върховен съд) решава да спре производството и да отправи да Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 1, параграф 2, член 2, параграф 1, букви а) и в), член 14, параграф 1, член 24, параграф 1, член 73, член 78, буква б) и член 135, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че доставката на стоки и предоставянето на кредит по договор, сключен между интегратор и интегрирано лице представляват отделни и независими (distinct and independent) сделки за целите на ДДС, или в смисъл, че е налице една единна (single) сделка, чиято облагаема основа включва и насрещната престация за доставката на стоки и лихвите по отпуснатия кредит?

2) Ако второто предложено тълкуване се окаже в съответствие с Директивата за ДДС, може ли по отношение на една единна сделка (single), включваща едновременно доставка на стоките, която подлежи на облагане с ДДС и доставка на услуги, която е освободена от ДДС, тази директива да се тълкува в смисъл, че сделката представлява изключение от принципа на всеобщност на ДДС? В случай че това е така, какви критерии следва да са налице?

3) Фактът, че въз основа на договора интеграторът може да предоставя на интегрирано лице, по негово искане, допълнителни услуги и/или може да закупува произведените от последното селскостопански стоки, оказва ли влияние върху отговора на предходните въпроси и, ако това е така, в каква степен?“.

По преюдициалните въпроси

23 С преюдициалните въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предоставянето на заем, предназначен за закупуване на селскостопански стоки, и доставката на тези стоки в рамките на сделка за интегрирано селскостопанско сътрудничество, трябва да се считат за една единна комплексна сделка или за отделни и независими сделки по смисъла на тази директива, като се вземе предвид и възможността за интегратора да предоставя допълнителни услуги и да изкупува селскостопанската продукция на интегрираните лица.

24 В случай че тези две престации трябва да се разглеждат като една единна комплексна сделка, запитващата юрисдикция иска да установи още кои са критериите, които позволяват да се установи дали сделката по интегрирано сътрудничество може да се счита за изключение от принципа на всеобщност на ДДС.

25 Както отбелязва Комисията в писменото си становище, последният въпрос следва да се тълкува като целящ да установи коя престация — заемът или доставката на стоки, определя приложимия режим за сделката по интегрирано сътрудничество. Доколкото съпътстващите престации следват данъчното третиране на основната престация за целите на ДДС (решение от 2 декември 2010 г., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, т. 24), в случай че предоставянето на заем представлява основната престация, цялата сделка ще бъде освободена от ДДС по силата на член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

26 В това отношение следва да се припомни, че за целите на ДДС всяка доставка на услуги в общия случай трябва да се счита за отделна и самостоятелна, видно от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС (решение от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 30 и цитираната съдебна практика).

27 При определени обстоятелства обаче няколко формално отделни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една единна сделка, когато не са независими. Налице е една единна сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчнозадълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една единна неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено. Такъв е случаят, когато една или повече доставки съставляват основната доставка, докато другата или другите доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (решение от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 31 и цитираната съдебна практика).

28 За да се определи дали доставките представляват няколко независими или една единна доставка за целите на ДДС, е необходимо да се потърсят характерните елементи на съответната сделка (решения от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 32, и от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 32).

29 В това отношение следва да се отбележи, от една страна, че за да определи дали сделка, включваща няколко доставки, представлява една единна сделка за целите на ДДС, Съдът взема предвид икономическата цел на тази сделка (вж. в този смисъл решения от 19 ноември 2009 г., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, т. 39, от 28 октомври 2010 г., Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, т. 23 и от 27 септември 2012 г., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 23). В своя анализ Съдът отчита и интересите на получателите на доставката (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 35).

30 От друга страна, важно е да се припомни, че в рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да определят дали в конкретния случай данъчнозадълженото лице прави една единна доставка и да извършват всички окончателни фактически преценки в това отношение. Същевременно обаче Съдът следва да предоставя на запитващите юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което те са сезирани (решение от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 33 и цитираната съдебна практика)

31 В настоящия случай, на първо място, от акта за преюдициално запитване личи, че разглежданата в главното производство сделка по интегрирано сътрудничество се урежда от принципа, че интеграторът предоставя на интегрираното лице заем, което последното може да използва само за закупуване на текущи активи от интегратора.

32 При тези условия предоставянето на такива заеми не представлява доставка от самостоятелен интерес от гледна точка на интегрираните лица (вж. в този смисъл решение от 2 декември 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, т. 27), доколкото тези заеми не могат да се използват свободно.

33 На второ място, както Stock ’94 сочи в писменото си становище, тъй като не разполага с разрешение за извършване на дейност като кредитна институция, то не можело да предоставя заеми на интегрираните лица, без тези заеми да са предназначени за закупуване на текущи активи.

34 На трето място, от акта за преюдициално запитване личи, че доставката на текущи активи и заемът имат една и съща икономическа цел, а именно по същество, финансово и логистично подпомагане на земеделските производители, което им дава възможност да упражняват

селскостопанската си дейност. В това отношение е важно да се припомни, че съгласно общите условия, уреждащи интегрираното сътрудничество, разглеждано в главното производство, така както са обобщени в акта за преюдициално дапитване, Stock ’94 се е задължило да поддържа производствената дейност на интегрираните лица и да финансира закупуването на текущите активи, необходими за тази цел.

35 При тези условия доставката на тези текущи активи представлява, за интегрираните лица, основната доставка по интегрираното сътрудничество, доколкото именно благодарение на тези активи земеделските производители ще могат да продължат селскостопанската си дейност. Следователно получаването на заем за придобиването на тези активи не представлява, за посочените земеделски производители, самостоятелна цел, а само средство, което им позволява да придобият текущите активи, необходими за селскостопанското им производство.

36 Запитващата юрисдикция трябва да провери дали разглежданата в главното производство сделка по интегрирано сътрудничество действително преследва икономическата цел, посочена в точка 34 от настоящото решение, както и да установи дали доставката на текущи активи е от основно значение за интегрираните лица.

37 Ако случаят е такъв, доставката на текущи активи и предоставянето на заем, предназначен за закупуването им, трябва да се считат за една единна комплексна сделка за целите на ДДС, тъй като доставката на тези активи представлява основната доставка.

38 Накрая, на четвърто място, с оглед на изложеното в точки 31—37 от настоящото решение обстоятелството, че Stock ’94 може евентуално да доставя допълнителни услуги на интегрираните лица, както и да купува произведените от тях селскостопански стоки е без значение за отговора, даден в точка 37 от това решение.

39 С оглед на всички тези съображения на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че:

— сделка по интегрирано селскостопанско сътрудничество, съгласно която икономически оператор доставя стоки на земеделски производител и му предоставя заем, предназначен за закупуване на тези стоки, представлява една единна сделка за целите на тази директива, при която доставката на стоки представлява основната доставка. Данъчната основа на тази единна сделка включва както цената на посочените стоки, така и платените лихви върху отпуснатите заеми на земеделските производители,

— фактът, че интеграторът може да предоставя на земеделските производители допълнителни услуги или да закупи произведените от тях селскостопански стоки, е без значение за квалификацията на съответната сделка като единна сделка за целите на Директивата за ДДС.

По съдебните разноски

40 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 (пети състав) реши:

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:

— **сделка по интегрирано селскостопанско сътрудничество, съгласно която икономически оператор доставя стоки на земеделски производител и му предоставя заем, предназначен за закупуване на тези стоки, представлява една единна сделка за целите на тази директива, при която доставката на стоки представлява основната доставка. Данъчната основа на тази единна сделка включва както цената на посочените стоки, така и платените лихви върху отпуснатите заеми на земеделските производители,**

— **фактът, че интеграторът може да предоставя на земеделските производители допълнителни услуги или да закупи произведените от тях селскостопански стоки, е без значение за квалификацията на съответната сделка като единна сделка за целите на Директива 2006/112.**

Подписи