Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

7 ноември 2013 година*

„Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 73 и 78 — Сделки с недвижими имоти, извършени от физически лица — Квалифициране на тези сделки като облагаеми — Определяне на дължимия ДДС, когато при сключването на договора страните не са уговорили нищо във връзка с този данък — Наличие или липса на възможност за доставчика да получи ДДС от клиента — Последици“

По съединени дела C-249/12 и C-250/12

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Înalta Curte de Casație și Justiție (Румъния) с актове от 15 март 2012 г., постъпили в Съда на 22 май 2012 г., в рамките на производства по дела

Corina-Hrisi Tulică

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

и

Călin Ion Plavoșin

срещу

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș — Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală — Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: г-н M. Wathelet,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: румънски.

като има предвид становищата, представени:

— за румънското правителство, от г-н R.-H. Radu, г-жа R.-M. Giurescu и г-жа A.-L. Crişan, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Bouyon и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), и по-конкретно на членове 73 и 78 от нея.

2 Запитванията са отправени в рамките на спорове, съответно между г-жа Tulică и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Национална агенция на данъчната администрация — главна дирекция „Жалби“) и между г-н Plavoşin и Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş — Serviciul Soluționare Contestații (Главна дирекция на публичните финанси, окръг Тимиш — отдел „Жалби“), във връзка с определянето на дължимия данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), когато при уговарянето на цената на доставяната стока страните не са предвидили нищо във връзка с този данък.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображение 7 от Директивата за ДДС има следното съдържание:

„Дори ако ставките и освобожданията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение“.

4 Член 1 от тази директива предвижда:

„1. Настоящата директива въвежда общата система на данък върху добавената стойност (ДДС).

2. 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 данък[ът].

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.

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно“.

5 Член 73 от посочената директива гласи:

„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“.

6 Член 78 от същата директива предвижда:

„Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност;

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

За целите на буква б) от първи параграф, държавите членки могат да считат разходите, обхванати по отделно споразумение, за съпътстващи разходи“.

Румънското право

7 В дял VI „Данък върху добавената стойност“ от Закон № 571/2003 за приемане на данъчен кодекс, в редакцията му, приложима към споровете по главните производства (наричан по-нататък „Данъчен кодекс“), е включен член 125 bis, озаглавен „Значение на някои термини и изрази“, който гласи:

„1. За целите на настоящия дял термините и изразите по-долу имат следното значение:

[…]

5. „данъчна основа“ е стойността на насрещната престация за облагаема доставка на стоки или услуги, облагаем внос или облагаемо вътреобщностно придобиване, определена в съответствие с глава VII;

[…]“.

8 Член 137 от Данъчния кодекс, озаглавен „Данъчна основа при доставка на стоки и услуги на територията на страната“, предвижда следното:

„1. Данъчната основа за [ДДС] се състои:

а) що се отнася до доставката на стоки и услуги — от 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.

[…]

2. Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъците и таксите, освен ако със закон не е предвидено друго, с изключение на [ДДС];

b) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт, застраховане. Съпътстващи разходи са и разходите, фактурирани от доставчика на клиента, които са предмет на отделно споразумение и са свързани със съответната доставка на стоки или услуги“.

9 Гражданският кодекс, в приложимата към споровете по главните производства редакция, предвижда:

„Член 962

Предмет на договора е това, за което страните или само едната от тях поемат задължение“.

[…]

Член 969

Сключените в съответствие със закона договори имат сила на закон за тези, които са ги сключили. Те могат да бъдат разваляни по взаимно съгласие на страните или на основания, предвидени в закона.

Член 970

Договорите се изпълняват добросъвестно. Те пораждат не само задължение за изпълнение на изрично предвиденото в тях, но и всички последици, които поради естеството им произтичат от закона, обичаите в практиката или справедливостта“.

Споровете в главните производства и преюдициалният въпрос

10 Г-жа Tulică и г-н Plavoşin сключват множество договори за продажба на недвижими имоти, съответно 134 договора в периода 2007—2008 г. и 15 договора в периода 2007—2009 г.

11 При сключването на тези договори за продажба г-жа Tulică и г-н Plavoşin не уговарят нищо във връзка с ДДС.

12 След извършването на посочените сделки и в резултат на проверки данъчната администрация установява, че упражняваната от г-жа Tulică и г-н Plavoşin дейност има белезите на стопанска дейност.

13 Поради това данъчната администрация квалифицира служебно г-жа Tulică и г-н Plavoşin като задължени по ДДС лица и издава срещу тях актове за установяване на данъчни задължения, с които изисква заплащане на ДДС, който, от една страна, е изчислен чрез прибавяне на стойността му към уговорената от страните по договора цена, и от друга страна, е увеличен с лихва за забава.

14 В хода на производството, във връзка с което е образувано дело C-249/12, г-жа Tulică изтъква, че практиката на данъчната администрация да изчислява ДДС чрез прибавяне на стойността му към уговорената от страните по договора цена нарушава няколко принципа на правото, между които и свободата на договаряне. ДДС бил част от цената, а не елемент, който се прибавя към нея. Изобщо не било сигурно, че клиентът би се съгласил да закупи съответния имот при условията, налагани от данъчната администрация. Вече не било възможно клиентът да бъде принуден да заплати изисквания от данъчната администрация ДДС, тъй като това би надхвърлило предмета на договора и не би могло да се изисква от клиента нито като договорно задължение, нито като такова по закон.

15 Основавайки се на разпоредбите на член 137 от Данъчния кодекс, данъчната администрация поддържа, че за да се определи размерът на дължимия ДДС, като основа за изчисление трябва да се използва уговорената между страните по договора цена.

16 Г-жа Tulică подава жалба до Curtea de Apel Bucureşti (Апелативен съд Букурещ), който я отхвърля като неоснователна.

17 Тогава г-жа Tulică подава до Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (Върховен касационен съд) касационна жалба срещу решението на Curtea de Apel Bucureşti.

18 В жалбата си г-жа Tulică по-конкретно повтаря доводите си, изведени от неправилното определяне на данъчната основа. В подкрепа на тези доводи тя се позовава на точки 26 и 27 от Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, стр. I-5339).

19 След образуването на производството пред Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie в *Monitorul Oficial al României* № 278 от 20 април 2011 г. е публикувано Тълкувателно решение № 2 от 12 април 2011 г. на Централната данъчна комисия (наричано по-нататък „Тълкувателно решение № 2/2011“). Това решение е прието от посочената комисия в изпълнение на задачата ѝ за уеднаквяване на практиката по прилагане на данъчното законодателство. Въпросното решение потвърждава подхода на данъчната администрация във връзка с определянето на данъчната основа за ДДС. В него се посочва следното:

„[…] събираният във връзка с облагаемите доставки на сгради и земя [ДДС] се определя в зависимост от волята на страните, установена въз основа на договорите или на други доказателствени средства, в съответствие с Наредба № 92/2003 на румънското правителство […]:

a) чрез начисляване на ДДС върху цената на доставката […], когато:

1) страните са се договорили, че ДДС не е включен в цената на доставката или

2) страните не са уговорили нищо във връзка с ДДС;

b) чрез прилагане на формулата за изчисляване на ДДС от брутната цена […], когато страните са уговорили включването на ДДС в цената на доставката“.

20 В хода на производството, във връзка с което е образувано дело C-250/12, г-н Plavoşin изтъква, че прибавянето на ДДС към платената като насрещна престация по продажбата цена е в разрез с предмета на сключения между страните договор и води до обратни на целените с ДДС резултати. Според него този данък не може да бъде в тежест на доставчика, тъй като по естеството си той е данък върху потреблението, който трябва да бъде заплатен от крайния потребител.

21 Според г-н Plavoşin, когато в договора за продажба не е уговорено нищо във връзка с ДДС, дължимият данък трябва да бъде начислен върху уговорената между страните цена, намалена с общата стойност на данъка, така че платената от клиента сума да покрива както дължимата на доставчика цена, така и ДДС.

22 Данъчната администрация се позовава на Тълкувателно решение № 2/2011, което потвърждавало следвания от нея подход при изчисляването на дължимия ДДС.

23 Г-н Plavoşin подава жалба до Curtea de Apel Timişoara (Апелативен съд Тимишоара), който отхвърля жалбата му.

24 Тогава г-н Plavoşin обжалва постановеното от Curtea de Apel Timişoara решение пред Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Тази юрисдикция има съмнения относно правилността на Тълкувателно решение № 2/2011, що се отнася до понятието „насрещна престация“ и приложното поле на членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, когато при продажба страните не са уговорили нищо във връзка с ДДС. Поради това Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie решава да спре производството и да постави на Съда по всяко от делата, с които е сезиран, следния преюдициален въпрос:

„Когато впоследствие се приеме, че [доставчикът] на недвижим имот е задължено по ДДС лице и насрещната престация (цената) за доставката на този имот е определена от страните, без изобщо да се споменава ДДС, как трябва да се тълкуват членове 73 и 78 от [Директивата за ДДС]:

а) в смисъл, че данъчната основа се състои от определената от страните насрещна престация (цена) за доставката на имота, намалена със ставката на ДДС, или

б) в смисъл, че данъчната основа се състои от уговорената от страните насрещна престация (цена) за доставката на имота?“.

26 С определение от 22 юни 2012 г. председателят на Съда съединява дела C-249//12 и C-250/12 за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалния въпрос

27 По същество запитващата юрисдикция иска да установи дали с оглед на членове 73 и 78 от Директивата за ДДС, когато цената на дадена стока е определена от страните без изобщо да се споменава ДДС и доставчикът на тази стока е лицето — платец на ДДС за облагаемата сделка, трябва да се счита, че уговорената цена е цена с вече включен ДДС, или пък трябва да се приеме, че това е цената без ДДС, която трябва да се завиши с този данък.

28 От преписката, с която разполага Съдът, се установява, че жалбоподателите в главните производства, доставчици на недвижими имоти, са лицата — платци на дължимия за извършените от тях облагаеми сделки ДДС. От тази преписка се установява също, че при определяне на цената на недвижимите имоти, предмет на продажбата, страните по разглежданите в главните производства договори не са предвидили нищо във връзка с ДДС. Запитващата юрисдикция обаче не предоставя никаква информация по въпроса дали по силата на националното право тези доставчици имат възможност да получат от клиентите, наред с уговорената цена, и изисквания от данъчната администрация ДДС.

29 По същество г-жа Tulică и г-н Plavoşin, както и Европейската комисия смятат, че по своята същност ДДС е данък върху потреблението, който трябва да се заплаща от крайния потребител и който при това положение не може да бъде в тежест на доставчика. Следователно ДДС трябвало да бъде съставна част от цената, а не елемент, който се прибавя към нея.

30 Румънското правителство смята по същество, че тъй като получената от доставчика насрещна престация има субективна стойност, за нейното определяне следва да се вземе предвид волята на страните и да се приеме, че тази насрещна престация представлява сумата, която доставчикът е смятал, че ще получи, и която клиентът е бил готов да заплати. В случая тази сума била определената в договора цена, без приспадане на ДДС.

31 Посоченото правителство добавя, че ако се приеме, че насрещната престация представлява цената на доставената стока, намалена със сумата на ДДС, доставчикът щял да бъде в по-изгодно положение от това на конкурентите си, което би противоречало на принципа на неутралност на ДДС и би могло да създаде благоприятна среда за нередности като допуснатите от доставчиците, страни в главните производства.

32 Във връзка с това следва да се припомни, че видно от член 1, параграф 2 и член 73 от Директивата за ДДС, принципът на общата система на ДДС се състои в прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на тяхната цена, и данъчната основа включва всичко, което представлява насрещната престация, която доставчикът на стоките или услугите получава или следва да получи за съответните сделки от клиента или трето лице. Член 78 от тази директива изброява някои елементи, които трябва да се включат в данъчната основа. Съгласно член 78, буква а) от посочената директива ДДС не трябва да се включва в данъчната основа.

33 В съответствие с общата норма на член 73 от Директивата за ДДС данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена по обективни критерии (вж. по-конкретно Решение от 5 февруари 1981 г. по дело Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, стр. 445, точка 13 и Решение от 26 април 2012 г. по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, C-621/10 и C-129/11, точка 43).

34 Тази норма трябва да се прилага в съответствие с основния принцип на посочената директива — че целта на системата на ДДС е да се обложи единствено крайният потребител (вж. по-конкретно Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, точка 19 и Определение от 9 декември 2011 г. по дело Connoisseur Belgium, C-69/11, точка 21).

35 Когато обаче договор за продажба е сключен, без да се споменава ДДС, и съгласно националното право доставчикът не може да получи от клиента поисканията впоследствие от данъчната администрация ДДС, вземането предвид на цялата цена, без да се приспадне ДДС, при определянето на данъчната основа, върху която се начислява ДДС, ще доведе до облагане на този доставчик с ДДС и следователно ще бъде в противоречие с принципа, че ДДС е данък върху потреблението, който трябва да се заплати от крайния потребител.

36 Подобен подход би бил в противоречие и с правилото, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (вж. по-конкретно Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, точка 24, Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths, C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точка 15 и Решение по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, посочено по-горе, точка 44).

37 Обратно, положението би било различно, ако съгласно националното право доставчикът би имал възможност да добави към уговорената цена сума, съответстваща на дължимия за сделката данък, и да я получи от купувача на стоката.

38 Важно е да се подчертае освен това, че една от основните характерни особености на ДДС се състои в това, че този данък е точно пропорционален на цената на съответните стоки и услуги. Това означава, че пропорционално приносът на всички доставчици за внасянето на ДДС е един и същ спрямо общия размер на сумите, получени за продадените стоки.

39 В настоящия случай националната юрисдикция трябва да провери дали в румънското право съществува възможност за доставчиците да получат от клиентите поискания впоследствие от данъчната администрация ДДС.

40 Ако в резултат на тази проверка се установи, че това не е възможно, ще следва да се приеме, че Директивата за ДДС не допуска правило като изложеното в Тълкувателно решение № 2/2011.

41 Тъй като румънското правителство поддържа, че правило като разглежданото в главните производства има възпиращ ефект по отношение на нередностите, следва да се отбележи, че всяка държава членка е компетентна и длъжна да приеме всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на ДДС в пълен размер и да се предотвратят измамите (вж. в този смисъл Решение от 26 февруари 2013 г. по дело Åkerberg Fransson, C-617/10, точка 25 и цитираната съдебна практика)

42 Тези мерки обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на преследваната цел (Решение от 12 юли 2012 г. по дело EMC-България транспорт, C-284/11, точка 67 и цитираната съдебна практика). Точно това обаче би се получило в резултат на разглежданото в главните производства правило, ако се окаже, че то води до положение, при което ДДС е в тежест на доставчика и следователно не се събира по начин, който е съвместим с основния принцип на системата на ДДС, припомнен в точка 34 от настоящото решение.

43 С оглед на всички изложени по-горе съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС, и по-конкретно членове 73 и 78 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава ДДС, и лицето — платец на дължимия за обложената сделка ДДС, е доставчикът на тази стока, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация ДДС, трябва да се счита за цена с вече включен ДДС.

По съдебните разноски

44 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, и по-конкретно членове 73 и 78 от нея, трябва да се тълкува в смисъл, че когато цената на стока е определена от страните, без изобщо да се споменава данъкът върху добавената стойност, и лицето — платец на дължимия за обложената сделка данък върху добавената стойност, е доставчикът на тази стока, уговорената цена, в случай че доставчикът няма възможност да получи от клиента изисквания от данъчната администрация данък върху добавената стойност, трябва да се счита за цена с вече включен данък върху добавената стойност.

Подписи