РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

6 март 2008 година *

По дело C-98/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Højesteret (Дания) с акт от 19 февруари 2007 г., постъпил в Съда на 21 февруари 2007 г., в рамките на производство по дело

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н J. Malenovský (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

* Език на производството: датски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 декември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Nordania Finans A/S и BG Factoring A/S, от адв. H. S. Hansen и адв. T. K. Kristjánsson, advokater,

— за датското правителство от г-жа B. Weis Fogh, в качеството на представител, подпомагана от адв. K. Lundgaard Hansen, advokat,

— за Комисията на Европейските общности от г-н Triantafyllou и г-н S. Schønberg, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 декември 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 19, параграф 2 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 Nordania Finans A/S (наричано по-нататък „Nordania Finans“) и BG Factoring A/S (наричано по-нататък „BG Factoring“), правоприемници на BG Erhvervsfinans A/S (наричано по-нататък „Erhvervsfinans“), като трите дружества са учредени по датското законодателство, и Skatteministeriet (Министерство на данъците и акцизите) относно правото на частично приспадане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), което Erhvervsfinans може да претендира по отношение на общите си разходи.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно дванадесетото съображение от Шеста директива:

„[…] правилата за приспадане на данъка следва да бъдат хармонизирани в частта им, която влияе върху действително събираните суми; […] приспаданата част следва да бъде изчислявана по подобен начин във всички държави-членки“. [неофициален превод]

4 Член 17, параграф 5 от Шеста директива гласи:

„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 [ДДС], която се приписва на първата категория сделки.

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

[…]“ [неофициален превод]

5 Член 19 от Шеста директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, гласи както следва:

„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 от сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и

— знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от сделките, включени в числителя, и от сделките, за които [ДДС] не подлежи на приспадане. Държавите-членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част A, параграф 1, буква а).

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 сумите от оборота, който може да се отнася за доставките на дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност. Сумите от оборота при сделки, посочени в член 13, част Б, буква г), доколкото сделките са съпътстващи, както и оборотът от съпътстващи сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки, също се изключват. Когато държавите-членки упражняват правото си съгласно член 20, параграф 5 да не изискват корекция относно дълготрайни активи, те могат да включват оборота от разпореждане с дълготрайни активи в изчислението на подлежащата на приспадане част.

[…]“ [неофициален превод]

6 Член 20 от Шеста директива, който определя някои правила, свързани с корекции на приспадането, предвижда:

„1. Първоначално определената сума за приспадане се коригира при условия и ред, определен от държавите-членки, […]

[…]

2. За дълготрайните активи корекциите се разпределят за период от пет години, включително годината на придобиване или производство на стоките. […]

[…]

3. При доставка по време на периода на корекция за дълготрайните активи се счита, че те все още се използват за стопански цели от данъчнозадълженото лице до изтичането на периода на корекция. […]

[…]

4. За прилагане на разпоредбите на параграфи 2 и 3 държавите-членки могат

— да дефинират понятието за дълготрайни активи

[…]

5. Ако в някоя държава-членка практическият ефект от прилагането на параграфи 2 и 3 би бил незначителен, държавата-членка може при спазване разпоредбата на член 29 относно консултациите да се откаже от прилагането на тези параграфи, като вземе предвид необходимостта от това да бъде избегнато нарушаване на конкуренция, общия ефект от данъка в държавата-членка и необходимостта от избягване на излишни административни дейности.

[…]"[неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Законът за ДДС (momsloven) транспонира Шеста директива. Съгласно член 38, алинея 1 от закона в редакцията от 18 май 1994 г.:

„За стоките и услугите, които дадено регистрирано предприятие използва за нуждите на стопанската си дейност, както за цели, които пораждат право на приспадане съгласно член 37, така и за други цели, приспадането може да се осъществи за частта от данъка, пропорционална на съответния оборот от частта от дейността, която подлежи на регистрация. По време на изчисляването на оборота се изключва оборотът, който съответства на доставките на дълготрайни активи, използвани за нуждите на стопанската дейност. Дълготрайни активи означават машините, недвижимо имущество и други средства за осъществяване на дейността, чиято продажна цена (без предвидения в настоящия закон данък) е по-висока от 50 000 DKK [от 1996 г., 75 000 DKK] […]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

8 Nordania Finans и BG Factoring са две дружества в една и съща група, създадени в резултат на преструктурирането ѝ след ликвидацията на Erhvervsfinans през 2001 г.

9 През периода 1995—1998 г. Erhvervsfinans осъществява дейност по предоставяне на лизинг на леки автомобили, които подлежат на облагане с ДДС. През 1998 г. дейността обхваща 4 500 превозни средства. Erhvervsfinans извършва дейност и по предоставянето на финансови услуги, освободени от ДДС.

Следователно то е длъжно да изчисли подлежащата на приспадане част, за да определи сумата, върху която има право на частично приспадане на ДДС за направените от него общи разходи.

10 При изчислението, Erhvervsfinans взема предвид оборота, получен от продажбата на превозни средства след изтичането на срока на договорите за лизинг. Всъщност то счита, че превозните средства не са „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива.

11 С Решение от 17 ноември 1999 г. датските местни данъчни органи изразяват несъгласие с тази преценка, като считат, че посочените превозни средства представляват такива активи и следователно оборотът, получен от продажбите на тези превозни средства, не може да се вземе предвид при изчисляването на посочената подлежаща на приспадане част.

12 Erhvervsfinans оспорва решението пред Landsskatteret (Данъчен съд), който с определение от 27 април 2001 г. уважава жалбата.

13 Skatteministeriet обжалва определението пред Østre Landsret (Окръжен съд, Изток), който като приема, че разглежданите превозни средства са дълготрайни активи, изменя решението на Landsskatteret с решение от 16 декември 2003 г.

14 Nordania Finans и BG Factoring, които междувременно са правоприемници на Erhvervsfinans, обжалват решението пред Højesteret (Върховен съд) на 9 февруари 2004 г.

15 При тези условия Højesteret решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Дали използваният в член 19, параграф 2 от Шеста директива израз „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ [...] трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща активите, които лизингово предприятие закупува, от една страна, с цел да ги отдава под наем и от друга страна, с цел да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг?“.

По преюдициалния въпрос

16 С въпроса си препращащата юрисдикция цели да установи конкретно дали член 19, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ включва превозни средства, които дадено лизингово предприятие придобива с цел да ги отдава под наем и впоследствие да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг, както по делото в главното производство.

17 В самото начало следва да се напомни, че за да се определи обхватът на дадена общностна разпоредба, следва да се вземат предвид едновременно нейното съдържание, контекст и цели (Решение от 15 октомври 1992 г. по дело Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, стр. I-5279, точка 11, Решение от 16 януари 2003 г. по дело Maierhofer, C-315/00, Recueil, стр. I-563, точка 27, и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 34). Както от изискването за еднакво прилагане на общностното право, така и от принципа за равенство, обаче следва, че разпоредба от общностното право, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държава-членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Общността, което трябва да бъде направено, като се отчитат контекстът на разпоредбата и целта на разглежданата

правна уредба (вж. по-специално Решение от 15 юли 2004 г. по дело Harbs, C-321/02, Recueil, стр. I-7101, точка 28 и Решение от 18 октомври 2007 г. по дело Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Сборник, стр. I-8817, точка 24).

18 В това отношение трябва да се отбележи, че член 19, параграф 2 от Шеста директива не съдържа изрично препращане към правото на държава-членка с оглед на определяне на неговия смисъл и обхват и самото му съдържание не позволява да се приеме със сигурност, че той се отнася до активи като разглежданите в главното производство. При тези условия важно е да се вземат предвид контекстът и целите на разпоредбата.

19 Относно контекста на тази разпоредба следва да се напомни, че член 19 от Шеста директива се съдържа в дял XI от нея, който е посветен на приспадането на данъка. Уреденото в член 17, параграф 2 право на приспадане, което се отнася до начисления данък по получена доставка на стоки и услуги, използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговите облагаеми сделки, цели да облекчи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, който е дължим или платен във връзка с всички негови икономически дейности. Общата система на ДДС следователно гарантира пълна неутралност на данъчната тежест върху всички икономически дейности, при условие че дейностите по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл по-конкретно Решение от 8 февруари 2007 г. по дело Investrand, C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 22 и посочената по-горе съдебна практика).

20 Когато данъчнозадълженото лице извършва едновременно облагаеми сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, и освободени доставки, за които данъкът не подлежи на приспадане, член 17, параграф 5 от Шеста директива предвижда, че се приспада само частта от ДДС, пропорционална на стойността на облагаемите сделки. Тази подлежаща на приспадане част се изчислява съгласно реда и условията, определени в член 19 от посочената директива. Както изтъква генералният адвокат в точка 65 от своето заключение, разпоредбите целят да позволят на данъчнозадължено лице, което придобива стоки и

услуги, за да извършва както облагаеми, така и освободени дейности, да приспада изцяло частта от начисления при придобиването на тези стоки или услуги ДДС, която се приема, че съответства на съотношението, в което те са използвани за нуждите на облагаемите дейности.

21 В този контекст, макар член 19, параграф 1 от Шеста директива да предвижда, че подлежащата на приспадане част представлява дробна величина с числител оборота от облагаемите сделки и със знаменател целия оборот, увеличен според случая с някои субсидии, параграф 2 от същия член гласи, че чрез дерогация от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключват по-конкретно сумите от оборота при доставките на дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност или при съпътстващи сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки.

22 Целта на посочения параграф 2 произлиза от изложените и представени от Комисията на Европейските общности на Съвета на Европейските общности на 29 юни 1973 г. мотиви, придружаващи предложението за Шеста директива (вж. Bulletin des Communautés européennes, (Бюлетин на Европейските общности), притурка 11/73, стр. 20), съгласно които „[п]осочените в този параграф елементи трябва да се изключат при изчислението на подлежащата на приспадане част с цел да се избегне изкривяване на действителното значение, доколкото такива елементи не отразяват стопанската дейност на данъчнозадълженото лице. Такъв е случаят при продажби на дълготрайни активи и при сделки с недвижими имоти или при финансови сделки, които са извършени само като съпътстващи, т.е. които имат само второстепенно или случайно значение по отношение на общия оборот на предприятието. Впрочем тези сделки се изключват, само ако не са свързани с обичайната стопанска дейност на данъчнозадълженото лице“.

23 В това отношение Съдът вече е приел, че невключването на съпътстващите финансови сделки в знаменателя на дробната величина, използвана за изчисляване на подлежащата на приспадане част, съгласно член 19 от Шеста директива, е насочено към осигуряване на съобразяването с целта за пълна неутралност,

гарантирана от общата система по ДДС. Ако всички резултати от финансовите сделки на данъчнозадълженото лице, които имат връзка с дадена облагаема дейност, трябва да се включат в посочения знаменател дори когато получаването им не е свързано с използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС, или най-малкото е свързано само с използването им в много ограничена степен, изчислението на приспадането би било неправилно (Решение от 11 юли 1996 г. по дело Régie dauphinoise, C-306/94, Recueil, стр. I-3695, точка 21).

24 Като приема разпоредбите на член 19, параграф 2 от Шеста директива, общностният законодател следователно решава да изключи при изчисляването на подлежащата на приспадане част оборота от продажбата на стоки, когато тази продажба има необичаен характер по отношение на обичайната дейност на съответното данъчнозадължено лице и следователно не изисква ползването на стоки или услуги с двойно предназначение по начин, който е пропорционален на получения оборот. Както генералният адвокат подчертава в точка 68 от заключението си, включването на този оборот при изчисляването на подлежащата на приспадане част би довело до неправилен резултат, в смисъл че не би отразило съответната част, в която стоките или услугите с двойно предназначение се ползват за облагаемите и освободените дейности.

25 При тези условия понятието „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, не може да включва активи, чиято продажба има характер на обичайна икономическа дейност за съответното данъчнозадължено лице. Всъщност за заинтересования придобиването и последващата продажба на такива активи изисква стоките и услугите с двойно предназначение да се ползват обичайно. След като продажбата се включва в обичайните и облагаеми дейности на данъчнозадълженото лице, съответстващият на нея оборот трябва да бъде взет предвид при изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да отрази най-добре частта от тези стоки и услуги с двойно предназначение, използвана за тези дейности, като се зачита целта за данъчен неутралитет на общата система на данъка върху добавената стойност.

26 Поради това, ако както в делото по главното производство, продажбата след изтичането на срока на договорите за лизинг на превозни средства, които са обект на тези договори, представлява обичайна дейност за съответното

данъчнозадължено лице, което я извършва по занятие и постоянно, би било в противоречие с посочената цел за данъчен неутралитет, това данъчнозадълженото лице не бъде реално освободено от частта от данъка върху добавената стойност, начислен върху общите разходи, послужили за осъществяването на тази продажба и следователно за упражняването на обичайната облагаема икономическа дейност. От това следва, че оборотът от подобна продажба не може да се счита за свързан с „дълготрайни активи, използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на стопанската му дейност“ по смисъла на член 19, параграф 2, от Шеста директива.

27 Този извод не може да се постави под съмнение поради обстоятелството, че в контекста на Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки, свързани с данъците върху оборота — структура, ред и условия при прилагане на общата система на данък върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303, наричана по-нататък „Втора директива“) Съдът приема, че понятието „дълготрайни активи“, посочено в член 17, първа алинея, трето тире от посочената директива, се отнася до активите, използвани за целите на икономическата дейност, които се отличават със своя дълготраен характер и със своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години (Решение от 1 февруари 1977 г. по дело Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, стр. 113, точка 12).

28 По дело Verbond van Nederlandse Ondernemingen, по което е постановено посоченото по-горе решение, за препращащата юрисдикция е било от значение да определи предвид действащото холандско законодателство дали малоценни канцеларски материали могат да се считат за дълготрайни активи, които по силата на член 17 от Втора директива могат да бъдат изключени от предвиденото от посочената директива право на приспадане на ДДС. Дори обаче да се предположи, че закупените от предприятието превозни средства за упражняване на неговата икономическа дейност представляват по своята същност дълготрайни активи по смисъла на направеното в този контекст тълкуване на член 17 от Втора директива, въпреки това само въз основа на изведените от Съда критерии в това решение, не може да се направи изводът, че такива превозни средства могат да се квалифицират по този начин с оглед прилагането на член 19, параграф 2 от Шеста директива.

29 Всъщност принципното изключване от изчисляването на подлежащата на приспадане част на активи, ползвани за целите на икономическата дейност, които несъмнено се отличават по своя дълготраен характер и своята стойност, чиято последица е, че разходите по придобиването обикновено не се осчетоводяват като текущи разходи, а се отчисляват като амортизации през няколко данъчни години, без да се взема предвид фактът, че тяхната продажба след края на договорите за лизинг е неразделна част от обичайната дейност на данъчнозадълженото лице, е в пряко противоречие с целта за неутралност на общата система по ДДС.

30 Ето защо определението за дълготрайни активи, посочено в член 19, параграф 2 от Шеста директива, което определя особения режим на изчисляване на подлежащата на приспадане част, не съвпада по необходимост с определението, прието по отношение на прилагането на въведения с Втора директива общ режим на приспадане.

31 Направеното от Съда тълкуване в решението по дело Verbond van Nederlandse Ondernemingen, посочено по-горе, не е релевантно, за да се отговори на поставения въпрос.

32 Не е релевантно и обстоятелството, че член 20, параграф 4 от Шеста директива оставя на държавите-членки да определят понятието за дълготрайни активи.

33 Всъщност, от една страна, от текста на посочената разпоредба ясно е видно, че така предоставеното на държавите-членки право се отнася само до прилагането на параграфи 2 и 3 от посочения член 20, който урежда режима на корекции на приспаданията.

34 От друга страна, признаването на това право на държавите-членки с оглед прилагането на определените в член 19, параграф 2 от Шеста директива правила за изчисляване на подлежащата на приспадане част би довело до незачитане на волята на общностния законодател, изразена в дванадесетото съображение на посочената директива, съгласно което изчисляването на подлежащата на приспадане част трябва да се осъществява по подобен начин във всички държави-членки.

35 При тези условия определеният в член 20 от Шеста директива режим на корекции на приспаданията и съдържащото се в член 19, параграф 2, последно изречение от нея особено правило, което предвижда при изчисляването на подлежащата на приспадане част да се включи оборотът от разпореждането с посочените в член 20, параграф 5 от директивата в рамките на режима за корекции дълготрайни активи, не оказват влияние върху тълкуването, което следва да се направи на понятието за дълготраен актив, изключен при изчисляването на подлежащата на приспадане част по силата на член 19, параграф 2, първо изречение от Шеста директива, тъй като посоченото понятие трябва да се определи по самостоятелен и еднообразен начин в Общността.

36 С оглед на изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 19, параграф 2 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ не включва превозните средства, които дадено лизингово предприятие придобива с цел да ги отдава под наем и впоследствие да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг, както по делото в главното производство, при положение че продажбата на посочените превозни средства след края на тези договори е неразделна част от обичайните икономически дейности на предприятието.

По съдебните разноски

37 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 (четвърти състав) реши:

Член 19, параграф 2 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 понятието „дълготрайни активи, ползвани от данъчнозадълженото лице за целите на стопанската му дейност“ не включва превозните средства, които дадено лизингово предприятие придобива с цел да ги отдава под наем и впоследствие да ги продаде след изтичането на срока на договорите за лизинг, както по делото в главното производство, при положение че продажбата на посочените превозни средства след края на тези договори е неразделна част от обичайните икономически дейности на предприятието.

Подписи