



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 ноември 2012 година*

„Шеста директива ДДС — Член 17, параграф 5, трета алинея — Право на приспадане на данъка, платен по получена доставка — Стоки и услуги, които се използват както за облагаеми, така и за освободени доставки — Отдаване под наем на сграда за търговски площи и за жилищни нужди — Критерий за изчисляване на подлежащата на приспадане част на ДДС“

По дело C-511/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 22 юли 2010 г., постъпил в Съда на 27 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Hildesheim

срещу

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н А. Borg Barthet, г-н М. Ilešič, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-жа М. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Cruz Villalón,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от г-н Т. Henze и г-н J. Möller, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от г-жа F. Dedousi и г-жа G. Kotta, както и от г-н К. Boskovits, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа С. Murrell, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-жа С. Soulay и г-н В.-Р. Killmann, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 април 2012 г.,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 5, трета алинея 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 L145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Hildesheim (наричано по-нататък „Finanzamt“) и дружеството по германското право BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „BLC“) по повод на изчисляването на подлежащата на приспадане част на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен по получена доставка във връзка с недвижим имот, използван както за облагаеми, така и за освободени от ДДС сделки.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Дванадесето съображение от Шеста директива има следното съдържание:

„като има предвид, че 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 предвижда:

„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.

Обаче държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на икономическата си дейност, при условие че се води отделна отчетност за всеки сектор;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор от икономическата си дейност и да води отделна отчетност за всеки сектор;
- в) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат на данъчнозадълженото лице или да го задължат да извърши приспадането в съответствие с предвиденото в първа алинея правило за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;

д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице [ДДС] е незначителен, той да бъде третиран като нулев“ [неофициален превод].

5 Член 19, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея 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 А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до число, която не превишава следващото цяло число единица“ [неофициален превод].

Германско право

6 Член 15, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, стр. 1270) в редакцията му след Закона за изменение на данъците от 2003 г. (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, стр. 2645, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„Ако търговецът използва стока, доставена, внесена или придобита на територията на Общността за целите на търговската си дейност, или доставка на услуга, само частично при извършването на сделки, при които е изключено приспадането на платения данък по получени доставки, то не се приспада частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана с посочените сделки. Търговецът може да определи частта, която не подлежи на приспадане, като извърши обективна преценка. Изчисляването на неподлежащата на приспадане част от платения данък по получени доставки съобразно съотношението между сделките, които изключват правото на приспадане, и сделките, които дават възможност за такова приспадане, е допустимо, когато не е възможно друго причисляване според икономически критерий“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 В периода между 2003 г. и 2004 г. BLC построява сграда, в която има както жилища, така и търговски помещения. След завършването на строежа BLC дава сградата под наем, като част от отдадената под наем площ е освободена от облагане с ДДС, а останалата част се облага с този данък. В декларацията си за ДДС за 2004 г. BLC прави частично приспадане на данъка, платен по получени доставки във връзка с тази сграда. За тази цел това дружество изчислява размера на подлежащия на приспадане ДДС, като прилага процент, определен в зависимост от съществуващото отношение между оборота, реализиран от отдаването под наем на търговските площи, и оборота, реализиран от другите сделки по отдаване под наем (наричан по-нататък „метод, основан на оборота“).

8 След извършена проверка Finanzamt приема, че в съответствие с член 15, параграф 4 от UStG размерът на подлежащия на приспадане данък, платен по получени доставки, трябва да се определи в зависимост от съответната площ на търговските площи и на жилищата. В

конкретния случай направеното според този последен метод разпределение води до намаляване на размера на подлежащия на приспадане ДДС. Вследствие на това Finanzamt съставя ревизионен данъчен акт на BLC.

- 9 BLC подава жалба срещу този ревизионен акт до Finanzgericht. Тази юрисдикция уважава жалбата, като приема, че член 15, параграф 4, трето изречение от UStG е в разрез с правото на Съюза. Всъщност член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от Шеста директива не допуска държава членка да установява като основен критерий за разпределяне метод, който е различен от метода, основан на оборота.
- 10 Finanzamt сезира Bundesfinanzhof с ревизионна жалба, насочена срещу решението на Finanzgericht. Според Bundesfinanzhof следва да се реши въпросът дали една от възможностите, посочени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, по-специално посочената в член 17, параграф 5, трета алинея, буква в) от тази директива, позволява на държавите членки да ограничат разпределянето, произтичащо от прилагането на метода, основан на оборота, в смисъл, че този метод може да се използва само когато никаква друга икономическа привръзка не е възможна.
- 11 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива [...] да се тълкува в смисъл, че дава възможност на държавите членки да предвидят, че за разпределянето на платения по получени доставки ДДС във връзка със строителството на сграда със смесено предназначение с предимство се прилага критерий за разпределяне, различен от критерия, [произтичащ от метода, основан на] оборота?“.

По преюдициалния въпрос

- 12 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки във връзка със строителството на сграда със смесено предназначение, с предимство се прилага критерий за разпределяне, различен от посочения в член 19, параграф 1 от тази директива критерий, основан на оборота.
- 13 За да се отговори на този въпрос, следва да се напомни, че с член 17, параграф 5 от Шеста директива се въвежда режим, който се прилага за правото на приспадане на ДДС, когато данъкът се отнася до стоки или услуги, които се използват 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“. В такъв случай съгласно член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива приспадането се допуска само за частта от ДДС, която е пропорционална на първата категория сделки (Решение от 18 декември 2008 г. по дело Royal Bank of Scotland, C-488/07, Сборник, стр. I-10409, точка 17).
- 14 По силата на член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива подлежащата на приспадане сума се изчислява като пропорция, определена съгласно член 19 от същата директива (Решение по дело Royal Bank of Scotland, посочено по-горе, точка 18).
- 15 Въпреки това, както следва от точка 19 от Решение по дело Royal Bank of Scotland, посочено по-горе, член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, който започва с думата „обаче“, разрешава дерогация от правилото, предвидено в параграф 5, първа и втора алинея от същия

член, тъй като позволява на държавите членки да предвидят единия от останалите изброени в третата алинея методи за определяне на подлежащата на приспадане сума, а именно определянето на отделна пропорция за всеки сектор на дейността или приспадане въз основа на използването на всички или част от стоките и услугите за определена дейност, или дори да предвидят изключване на правото на приспадане при определени условия.

- 16 Следователно, доколкото член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива трябва да се разглежда като дерогация от посочения член 17, параграф 5, първа и втора алинея, при упражняването на предоставените им с тази разпоредба правомощия държавите членки трябва да зачитат полезното действие на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, както и принципите, стоящи в основата на общата система на ДДС, по-конкретно принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.
- 17 При това положение обстоятелството, че на държава членка е позволено да приеме законодателство като описаното от запитващата юрисдикция, което се отклонява най-общо от правилата, установени в член 17, параграф 5, първа и втора алинея, както и в член 19, параграф 1 от Шеста директива, би довело до нарушение на тази директива. Всъщност подобно законодателство би поставило под въпрос целта на Шеста директива, прогласена в дванадесето съображение от нея, според което изчисляването на подлежащата на приспадане част трябва да се прави по подобен начин във всички държави членки.
- 18 Впрочем това се потвърждава и от целта на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, чиито разпоредби се прилагат в определени случаи, тъй като целят по-специално, имайки предвид присъщите специфични характеристики на дейностите на данъчнозадълженото лице, да позволят на държавите членки да стигнат до по-точни резултати (вж. в този смисъл Решение по дело *Royal Bank of Scotland*, посочено по-горе, точка 24).
- 19 От това следва, че член 17, параграф 5 от Шеста директива допуска за определена сделка, като строежа на сграда със смесено предназначение, държава членка, при зачитане на стоящите в основата на общата система на ДДС принципи, да предпочете един от предвидените в третата алинея от тази разпоредба методи за изчисляване на подлежащата на приспадане част.
- 20 Относно приложимите към този вид положения правила за изчисляване на подлежащата на приспадане част следва да се уточни, че с изключение на тези, които трябва да бъдат използвани при прилагане на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива, който препраща изрично към правилото за изчисляване, посочено в член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива, предвидените в член 19, параграф 1 от нея правила не се прилагат, когато отделен вид случай се урежда от един от останалите специални режими, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от посочената директива (вж. в този смисъл Решение по дело *Royal Bank of Scotland*, посочено по-горе, точка 21).
- 21 Всъщност от текста на член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива е видно, че последната разпоредба се отнася само до подлежащата на приспадане част, която е предвидена в член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива, и така установява подробно правило за изчисляване само на частта, визирана в първата от тези две разпоредби (Решение по дело *Royal Bank of Scotland*, посочено по-горе, точка 22), както и, по аналогия, на приспадането, което трябва да се извърши в приложение на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от посочената директива.
- 22 При липсата обаче на указания в Шеста директива държавите членки имат задачата да установят, при спазване на правото на Съюза, както и на принципите, на които се основава общата система на ДДС, методите и правилата за изчисляване на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки. При упражняване на това правомощие посочените

държави са длъжни да вземат предвид целта и структурата на тази директива (вж. в този смисъл Решение от 13 март 2008 г. по дело *Securenta*, C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точки 34 и 35).

- 23 В конкретния случай следва да се констатира, че с оглед, първо, на целта на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, която, както беше напоменено в точка 18 от настоящото решение, е да се позволи на държавите членки да постигнат по-точни резултати при изчисляването на подлежащата на приспадане част, второ, на структурата на член 17, параграф 5 от тази директива, и трето, на принципа на данъчен неутралитет, на който се основава общата система на ДДС и който може да се счита за приложен в член 17, параграф 5, трета алинея, държавите членки трябва при упражняване на правомощията, признати с тази последна разпоредба, да следят изчисляването на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, да бъде възможно най-точно (вж. по аналогия, що се отнася до определянето на съотношението между икономическите и неикономическите дейности, Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе, точка 37).
- 24 При това положение Шеста директива допуска при упражняване на това правомощие държавите членки да прилагат за дадена сделка метод или критерий за разпределяне, различен от метода, основан на оборота, по-конкретно като този, основан на разглежданата в делото по главното производство площ, при условие че възприетият метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки, в сравнение с прилагането на метода, основан на оборота.
- 25 В делото по главното производство запитващата юрисдикция следва да провери дали тези условия са спазени.
- 26 Вследствие на това на поставения въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на ДДС, платен по получени доставки във връзка с определена сделка, като строителството на сграда със смесено предназначение, с предимство се прилага критерий за разпределяне, различен от посочения в член 19, параграф 1 от тази директива критерий, основан на оборота, при условие че избраният метод гарантира по-точно определяне на подлежащата на приспадане част.

По съдебните разноски

- 27 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 (първи състав) реши:

Член 17, параграф 5, трета алинея 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 позволява на държавите членки да предвидят, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част на данъка върху добавената стойност, платен по получени доставки във връзка с определена сделка, като строителството на сграда със смесено предназначение, с предимство се прилага

критерий за разпределяне, различен от посочения в член 19, параграф 1 от тази директива критерий, основан на оборота, при условие че избраният метод гарантира по-точно определяне на посочената подлежаща на приспадане част.

Подписи