



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

16 февруари 2012 година *

„Шеста директива ДДС — Право на приспадане на данъка, платен за получена доставка —
Ограничаване — Използване на движима вещ, която е част от стопанските активи на
предприятието, за лични нужди на данъчнозадълженото лице — Данъчно третиране на
използването за лични нужди на вещ, която е част от имуществото на предприятието“

По дело C-594/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 29 октомври 2010 г., постъпил в Съда на 17 декември 2010 г., в рамките на производство по дело

T. G. van Laarhoven

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (трети състав),

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

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа M. Ferreira, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 ноември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- от г-н Van Laarhoven,
- за нидерландското правителство, от г-жа С. Wissels и г-жа М. Bulterman, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа С. Murrell, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 декември 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 6 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), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Van Laarhoven и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) във връзка с данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим за използване за лични нужди от данъчнозадължено лице на леки автомобили, включени в имуществото на неговото предприятие.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Съгласно член 2 от Шеста директива „[с] [ДДС] се облага [...] доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.“ [неофициален превод]
- 4 Член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от същата директива третира като възмездна доставка на услуги „ползването на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки [ДДС] подлежи изцяло или частично на приспадане.“ [неофициален превод]
- 5 Съгласно член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива данъчната основа е — „при доставките, посочени в член 6, параграф 2 [—] стойността на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите.“ [неофициален превод]
- 6 Член 17 от посочената директива, в редакцията му съгласно член 28е от същата, гласи:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. 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 на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

6. В срок не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата директива Съветът се задължава да вземе единодушно решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на [ДДС]. Не се допуска в никакъв случай приспадане на [ДДС] за разходи, които не са строго стопански, като например за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горните правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива.

[...]“. [неофициален превод]

7 Член 20, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:

„1. Първоначално определената сума за приспадане се коригира по ред, определен от държавите членки, когато в частност:

- а) приспаданатата сума е по-голяма или по-малка от сумата, на която данъчнозадълженото лице е имало право;
- б) след подаване на декларацията възникнат някои изменения на елементите, въз основа на които е определена сумата за приспадане, и в частност разваляне на покупко-продажби или намаление на цени; корекции обаче не се извършват за сделки, по които не е извършено никакво или е извършено частично плащане, както и при унищожаване, погиване или кражба на имущество, доказани или потвърдени по съответния ред, и при даване на подаръци с малка стойност или мостри, посочени в член 5, параграф 6. Държавите членки обаче могат да изискват корекции при сделки, по които не е извършено никакво или е извършено частично плащане, както и при кражба на имущество.

2. За капиталовите стоки корекциите се разпределят за период от пет години, включително годината на придобиване или производство на стоките. Годишната корекция се извършва само върху една пета от начисления за стоките данък. Корекцията се извършва въз основа на измененията на полагащото се приспадане през следващите години в сравнение с годината на придобиване или производство на стоките.

[...]“. [неофициален превод]

Нидерландското законодателство

8 Член 2 от Закона от 1968 година за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting 1968, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

„Данъкът, с който са били обложени доставките в полза на предприемача на стоки и услуги, извършените от него вътреобщностни придобивания на стоки, както и вносът на предназначени за него стоки, се приспада от данъка, който той следва да заплати върху доставките на стоки и услуги.“

9 Член 15 от Закона за ДДС гласи:

„1. Посоченият в член 2 данък, който се приспада от предприемача, е:

- а) данъкът, който за посочения в данъчната декларация период е начислен от други предприемачи във фактура, издадена според установените изисквания за доставки на стоки и услуги, извършени в полза на предприемача;

[...]

6. Правилата за приспадане на данъка се определят с наредба на министъра, когато стоките и услугите се използват от предприемача и за цели, различни от целите на извършваните от него облагаеми сделки [...]. Правилата за приспадане на данъка се определят с наредба на министъра, когато предприемачът използва превозно средство и за лични нужди. Във връзка с това може да се предвиди, че изключването на стоките, използвани от предприемача в неговото предприятие, не се взима предвид.

[...]“.

10 Член 15, параграф 1 от Наредбата за прилагане на Закона за данъка върху оборота от 1968 г. (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, наричана по-нататък „Наредбата за прилагане на ДДС“), приета в изпълнение на член 15, параграф 6 от споменатия закон, гласи:

„Данъкът, с който се облага притежаването, включително и придобиването, от икономическия оператор на лек автомобил, използван и за цели, различни от целите на дейността на предприятието (използване за лични нужди), най-напред се приспада, както ако превозното средство се използва само за целите на дейността на предприятието; след това при използване за лични нужди се дължи годишен данък от 12 % от стойността на разходите, които с оглед на данъка върху доходите се разглеждат като отчисление, ако за целите на този данък превозното средство е включено в счетоводния баланс на предприятието. В това отношение използването на превозното средство за лични нужди се определя въз основа на разликата между всички изминати от превозното средство километри през съответната данъчна година и километрите, които към момента на облагане с данъка върху доходите са изминати за целите на дейността на предприятието. Задължението за плащане на този данък възниква през последния данъчен период от данъчната година.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 Г-н Van Laarhoven е собственик на данъчна кантора, която е еднолично дружество. През 2006 г. в имуществото на предприятието последователно са включени два автомобила. Г-н Van Laarhoven ги използва както за целите на икономическата си дейност, така и за лични нужди.
- 12 През споменатата година г-н Van Laarhoven изминава с тези превозни средства над 500 км за лични нужди. В декларацията си по ДДС за периода от 1 октомври до 31 декември 2006 г. за това използване за лични нужди и предвид член 15 от Наредбата за прилагане на ДДС той посочва и внася сума от 538 EUR.
- 13 Г-н Van Laarhoven обаче подава жалба по административен ред за възстановяване на посочената сума. След като с решение на съответния инспектор жалбата му е отхвърлена, г-н Van Laarhoven обжалва посоченото решение по съдебен ред пред Rechtbank te Breda. С решение от 3 март 2008 г. Rechtbank te Breda отхвърля жалбата като неоснователна, поради което данъкоплатецът подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden.

- 14 Като се основава на член 17, параграф 6 от Шеста директива, Hoge Raad der Nederlanden счита, че Кралство Нидерландия е приело данъчна уредба, която ограничава приспадането на ДДС в случаите, когато икономическият оператор използва леките автомобили извън рамките на своята икономическа дейност. Тази правна уредба, която се съдържа в член 15, параграф 6 от Закона за ДДС във връзка с член 15, параграф 1 от Наредбата за прилагане на ДДС, предвижда, че начисленият за придобиването на такива превозни средства ДДС най-напред се приспада също както ако превозното средство се използва само за целите на икономическата дейност. След това икономическият оператор дължи годишно определена сума като ДДС за използването за лични нужди. Посочената сума се изчислява въз основа на фиксиран процент от общо определения размер на разходите, които за целите на събиране на данъка върху доходите трябва да не са направени в полза на икономическата дейност. Този общо определен размер от своя страна се установява въз основа на процент от каталожната цена или от стойността на всяко превозно средство.
- 15 Запитващата юрисдикция посочва също, че след влизането в сила на Шеста директива са направени редица изменения на член 15, параграф 1 от Наредбата за прилагане на ДДС. От една страна, посоченият по-горе фиксиран процент е изменян нееднократно, а от друга — размерът на отчислението, спрямо което се прилага споменатият фиксиран процент, е увеличен. Според нея посочените изменения на Наредбата по принцип са имали отрицателни последици за данъчнозадълженото лице — от гледна точка на отчитаната сума за използването за лични нужди на превозното средство, включено в имуществото на предприятието, — а следователно и за размера на ДДС, който може да бъде приспадан.
- 16 С оглед на тези съображения Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допуска ли член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива изменения на правна уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, каквато е разглежданата по настоящото дело, с която държава членка е искала да се възползва от съдържащата се в тази разпоредба възможност за изключване (или да запази възможността за изключване) на приспадането за определени стоки и услуги, ако в резултат на тези изменения сумата, изключена от приспадането, в повечето случаи е увеличена, но логиката и структурата на тази правна уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, са останали непроменени?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос, следва ли националният съд напълно да изключи прилагането на правната уредба, предвиждаща ограничаване на приспадането, или е достатъчно да изключи прилагането ѝ, доколкото тази правна уредба разширява обхвата на съществуващото към момента на влизане в сила на Шеста директива изключване или ограничаване?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 17 Налага се изводът, че въпросът, така както е поставен от запитващата юрисдикция, се отнася до тълкуването на член 17, параграф 6 от Шеста директива.
- 18 Националната юрисдикция се позовава на цитираната норма от Шеста директива, тъй като счита, че нидерландската данъчна уредба, предмет на спора в главното производство, а именно член 15, параграф 1 от Наредбата за прилагане на ДДС, представлява норма, която ограничава

правото на приспадане на платения ДДС при придобиването на автомобил, който съответното данъчнозадължено лице е включило в имуществото на своето предприятие, но използва и за лични нужди.

- 19 С оглед на това съображение и предвид обстоятелството, че разглежданата в главното производство данъчна уредба е изменяна нееднократно след момента на влизане в сила на Шеста директива в Нидерландия, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 15, параграф 1 от Наредбата за прилагане на ДДС е съвместим с член 17, параграф 6 от тази директива.
- 20 В това отношение следва да се напомни, че член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, който има характер на дерогация, оправомощава държавите членки да запазят в сила своето законодателство във връзка с изключенията от правото на приспадане, действащо към датата на влизане в сила на Шеста директива, докато Съветът приеме разпоредбите, предвидени в параграф 6, първа алинея от същия член (вж. Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 19 и Решение от 11 декември 2008 г. по дело Danfoss и AstraZeneca, C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 28).
- 21 Според запитващата юрисдикция последващите изменения на нидерландската данъчна уредба са могли да доведат до още по-съществено ограничаване на правото на приспадане от това, което следва от разпоредбите, приложими към датата на влизане в сила на Шеста директива, като подобно ограничаване е възможно да надхвърля обхвата на правомощието, предоставено на държавите членки по силата на споменатия член 17, параграф 6, втора алинея.
- 22 Необходимо е обаче да се отбележи, че съгласно член 15, параграф 1, първа част от изречение първо от Наредбата за прилагане на ДДС данъкът, който е платен към момента на придобиване на лек автомобил, използван извън рамките на дейността на предприятието, се приспада незабавно и изцяло, също както ако това превозно средство се използва само за целите на икономическата дейност. Едва след това, в приложение на втората част от посоченото изречение, за използването на превозното средство за лични нужди е предвидено данъчно облагане с фиксиран размер.
- 23 Ето защо член 15, параграф 1 провежда разграничение между незабавното и пълно приспадане на ДДС, платен по получената доставка, и отчитането от данъчна гледна точка на използването на превозното средство за лични нужди на последващ етап, а именно при изчисляването на данъка върху доходите на съответния икономически оператор в края на последния данъчен период от разглежданата данъчна година.
- 24 Следователно данъчният механизъм, предмет на спора в главното производство, изобщо не накърнява правото на приспадане на ДДС във връзка с придобиването на лек автомобил, използван както за целите на икономическата дейност на съответния оператор, така и за личните му нужди, и поради това не може да се квалифицира като ограничение на правото на приспадане на ДДС, платен при придобиването на посоченото превозно средство.
- 25 Споменатият механизъм може да се счита за съобразен с постоянната практика на Съда, според която в случай на употреба на капиталови стоки както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди, данъчнозадълженото лице има избор, за нуждите на ДДС, да включи тази стока изцяло в имуществото на предприятието си или да я задържи изцяло в своето частно имущество, като по този начин напълно я изключва от системата на ДДС, или пък да я включи в предприятието само доколкото тя действително се използва за целите на ефективната икономическа дейност (вж. Решение от 14 юли 2005 г. по дело Charles и Charles-Tijmens, C-434/03, Recueil, стр. I-7037, точка 23 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 14 септември 2006 г. по дело Wollny, C-72/05, Recueil, стр. I-8297, точка 21).

- 26 Ако данъчнозадълженото лице избере да третира капиталова стока, използвана едновременно за целите на икономическата дейност и за лични нужди, като стока на предприятието, дължимият ДДС по получени доставки при придобиването на тази стока по принцип се приспада изцяло и незабавно (вж. посочените по горе Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, точка 24 и Решение по дело Wollny, точка 22).
- 27 В този случай обаче правото на пълно и незабавно приспадане на платения при придобиването ДДС води до съответното задължение да бъде внесен ДДС за ползването за лични нужди на стоката на предприятието (вж. посочените по-горе Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, точка 30 и Решение по дело Wollny, точка 24). За тази цел член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива третира използването за лични нужди като възмездна доставка на услуги, поради което по силата на член 11, А, параграф 1, буква в) от същата директива данъчнозадълженото лице трябва да плати ДДС за разходите, свързани с това използване (вж. Решение от 8 май 2003 г. по дело Seeling, C-269/00, Recueil, стр. I-4101, точки 42 и 43).
- 28 При тези условия и предвид съдебната практика, посочена в предходните три точки, поставените от запитващата юрисдикция въпроси трябва да се тълкуват в смисъл, че се отнасят до това как трябва да се тълкуват нормите на Шеста директива относно данъчното облагане на използването за лични нужди на лек автомобил, включен в имуществото на предприятието.
- 29 Обстоятелството, че от формална гледна точка националната юрисдикция е формулирала преюдициалните въпроси чрез позоваване единствено на разпореда от Шеста директива, приложима към различни случаи, не е пречка за Съда да предостави на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила във въпросите си, или не (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 2010 г. по дело Pannon Gép Centrum, C-368/09, Сборник, стр. I-7467, точка 33 и цитираната съдебна практика).

По преюдициалните въпроси

- 30 С оглед на предходното трябва да се приеме, че с двата си въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива във връзка с член 11, А, параграф 1, буква в) от нея трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна уредба, която най-напред позволява на данъчнозадълженото лице, чиито леки автомобили са използвани както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди, да приспадне незабавно и изцяло платения ДДС по получени доставки, но след това по отношение на използването на тези превозни средства за лични нужди предвижда годишно данъчно облагане, което за определяне на данъчната основа на дължимия за дадена данъчна година ДДС се основава на метод за изчисляване във фиксиран размер на разходите, свързани с посоченото използване.
- 31 Що се отнася до въпросното данъчно облагане и както бе напомнено в точка 27 от настоящото решение, член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива предвижда, че данъчното облагане трябва да се извършва въз основа на стойността на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на разглежданите услуги (вж. Решение по дело Charles и Charles-Tijmens, посочено по-горе, точка 25 и Решение от 23 април 2009 г. по дело Puffer, C-460/07, Сборник, стр. I-3251, точка 41).
- 32 От изложеното следва, че за да се дадат полезни насоки на запитващата юрисдикция, трябва да се тълкува понятието „стойност на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите“, използвано в член 11, А, параграф 1, буква в).

- 33 От една страна, в това отношение следва да се отбележи, както посочва генералният адвокат в точки 28 и 29 от заключението си, че макар държавите членки да имат известна свобода на преценка относно принципите за определяне на стойността на споменатите разходи, като тази свобода до някаква степен допуска методите за изчисляване във фиксиран размер, все пак трябва да се гарантира, че евентуалното определяне по общ начин на условията за изчисляване на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС е съобразено по-специално с принципа на пропорционалност, в смисъл че определянето по общ начин трябва непременно да е съразмерно на степента на използване на разглежданата стока за лични нужди.
- 34 Въпреки че държавите членки имат свобода на преценка, те същевременно трябва да се съобразяват със залегналата в член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива цел, а именно определяне на данъчна основа, която да съответства на използването на тези стоки за лични нужди.
- 35 От друга страна, с определянето на стойността на направените от данъчнозадълженото лице разходи трябва да се избегне възможността лице, използващо стока, която е част от стопанските активи на предприятието, и за лични нужди, да получи неоправдано икономическо предимство спрямо крайния потребител, каквото би било налице, ако данъчнозадълженото лице извърши приспадане на ДДС, без да има право (вж. в този смисъл Решение по дело Wollny, посочено по-горе, точка 35).
- 36 При тези условия националната юрисдикция, която единствена е компетентна да тълкува националното право, следва с оглед на дадените от Съда насоки да прецени дали предвидените в нидерландската данъчна уредба условия за изчисляване на данъчната основа на ДДС, дължим при използването за лични нужди на включената в имуществото на предприятието стока, могат да се считат за съобразени с понятието „стойност на разходите на данъчнозадълженото лице по предоставяне на услугите“ по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква в) от Шеста директива.
- 37 За тази цел запитващата юрисдикция следва да тълкува вътрешното си право, доколкото е възможно, в светлината на текста и на крайната цел на цитираната разпоредба на Шеста директива, за да постигне преследваните от Директивата резултати, като предпочете най-съвместимото с тази крайна цел тълкуване на националните правни норми и така достигне до разрешение, което е съвместимо с разпоредбите на посочената директива, и като при необходимост остави без приложение всяка национална разпоредба, която противоречи на Директивата (вж. Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 44 и цитираната съдебна практика).
- 38 С оглед на предходните съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 6, параграф 2, първа алинея, буква а) от Шеста директива във връзка с член 11, А, параграф 1, буква в) от същата директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна уредба, която най-напред позволява на данъчнозадълженото лице, чиито леки автомобили са използвани както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди, да приспадне незабавно и изцяло платения ДДС по получени доставки, но след това по отношение на използването на тези превозни средства за лични нужди предвижда годишно данъчно облагане, което във връзка с определянето на данъчната основа на дължимия за дадена данъчна година ДДС се основава на метод за изчисляване във фиксиран размер на разходите за посоченото използване, който не отчита съразмерно степента на реално използване.

По съдебните разноси

- 39 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 разноси. 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:

Член 6, параграф 2, първа алинея, 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, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, във връзка с член 11, А, параграф 1, буква в) от същата директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчна уредба, която най-напред позволява на данъчнозадълженото лице, чиито леки автомобили са използвани както за целите на икономическата дейност, така и за лични нужди, да приспадне незабавно и изцяло платения данък върху добавената стойност по получени доставки, но след това по отношение на използването на тези превозни средства за лични нужди предвижда годишно данъчно облагане, което във връзка с определянето на данъчната основа на дължимия за дадена данъчна година данък върху добавената стойност се основава на метод за изчисляване във фиксиран размер на разходите за посоченото използване, който не отчита съразмерно степента на реално използване.

Подписи