

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

21 септември 1988 година *

По дело 50/87

Комисията на Европейските общности, за която се явява г-н Johannes F. Buhl, правен съветник на Комисията, в качеството на представител и г-н Alain Van Solinge, член на нейния правен отдел, в качеството на помощник, със съдебен адрес в Люксембург при г-н Georgios Kremlis, член на нейния правен отдел, сграда Jean Monnet Building, Kirchberg,

ищец,

срещу

Френската република, за която се явява г-н Régis de Gouttes и г-н Bernard Botte от дирекцията по правни въпроси към Министерството на външните работи, в качеството на представители, със съдебен адрес френското посолство, 9 boulevard Prince Henri,

ответник,

с предмет искова молба за установяване, че Френската република не е изпълнила задълженията съгласно Договора за ЕИО, като е въвела и оставила в сила данъчен режим, който ограничава някои права на данъчно задължени лица при приспадане на ДДС, понесен в момент в който данъкът се изисква,

СЪДЪТ,

в състав: г-н A. J. Mackenzie Stuart, председател, г-н G. Bosco, г-н J. C. Moitinho de Almeida и г-н G. C. Rodríguez Iglesias, председатели на състав, г-н T. Koopmans, г-н U. Everling, г-н Y. Galmot, г-н C. N. Kaouris и г-н F. A. Schokweller, съдии,

генерален адвокат : г-н Gordon Slynn,

секретар : г-н H. A. Rühl, главен администратор,

като взе предвид доклада от съдебното заседание и от заседанието от 3 март 1988 г.,

след като изслуша становището на генералния адвокат, представено по време на заседанието от 25 май 1988 г.,

постанови настоящото

Решение

* Език на производството: френски.

1. С искова молба, постъпила в секретариата на Съда на 18 февруари 1987 г., Комисията на Европейските общности е завела иск на основание член 169 от Договора за ЕИО за установяване, че Френската република не е изпълнила задълженията съгласно Договора за ЕИО, като е въвела и оставила в сила данъчен режим, който ограничава някои права на данъчно задължени лица при приспадане на ДДС, понесен в момент в който данъкът се изисква и като не се е съобразила с Шеста директива 77/388 на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота - обща система за данък добавена стойност: еднаква облагаема основа (ОВ L 145, стр. 1) (по-долу "Шеста директива"), и, по-специално, с членове 17 - 20, Френската република не е изпълнила задълженията си съгласно Договора.

2. Френската република е въвела, с Указ №79-310 от 9 април 1979 г. относно установяване на специалните правила за приспадане на данък добавена стойност, с който са обложени недвижимите имоти, отдадени под наем, данъчен режим, по силата на който предприятията, които отдават под наем недвижими имоти, които са придобили или построили, могат да приспадат само една част от данъка добавена стойност (по-долу „ДДС“), с който е обложено придобиването или построяването на тези имоти, когато годишният размер на приходите, получени от тяхното отдаване под наем, е по-нисък от една петнадесета от стойността на тези недвижими имоти. Разпоредбите от този указ са включени в Code general des impots (Общ данъчен кодекс) в членове от 233 А - 233 Д.

3. Тъй като е счела, че френското законодателство е несъвместимо с разпоредбите на Шеста директива, Комисията, на основание член 169, алинея 1 от Договора за ЕИО, е дала на правителството на Френската република, с писмо от 27 март 1985 г., срок да изпълни задълженията си.

4. Тъй като френското правителство не е отговорило на писмото, с което му е даден срок, Комисията му е изпратила на 14 май 1986 г. мотивирано становище, което е дало повод за отказ от страна на Френската република да се съобрази със задълженията си. Тогава на 18 февруари 1987 г. Комисията е завела настоящия иск.

5. Относно подробното изложение на оспорваните разпоредби на националното право, протичането на производството, както и представянето на становищата и доводите на страните, се прави препратка към доклада от заседанието. Тези факти от преписката са упоменати и обсъдени по-долу само доколкото е необходимо за изводите на Съда.

Относно допустимостта

6. Френската република прави възражение относно недопустимост на иска, като изтъква, че единственото обвинение, отправено от Комисията, в писмото, с което ѝ е даден срок за изпълнение, се отнася до несъвместимостта на оспорвания указ с Шеста директива, докато в мотивираното становище и молбата, въз основа на която е образувано производството, тя е обвинена в нарушение на членове 99 и 100 от Договора за ЕИО, като е приела този указ и като не се е съобразила с посочената по-горе директива. В резултат на тази промяна на предмета на спора, Френската

република не е могла да представи добре своята защита в хода на предварителната процедура.

7. Комисията поддържа, че обвинението, формулирано в писмото ѝ, с което дава срок за изпълнение, е възпроизведено изцяло в мотивираното становище и в иска. Шеста директива е приета въз основа на членове 99 и 100 от Договора, Комисията се ограничава до уточняването, в мотивираното становище и в молбата, на обхвата на обвинението, представено в писмото, с което се дава срок за изпълнение, като упреква Френската република, че е приела законодателство, несъвместимо с директивата и по този начин не е изпълнила задълженията съгласно упоменатите по-горе разпоредби от Договора.

8. В тази насока следва да се отбележи, че както от писмото за даване на срок за изпълнение, така и от мотивираното становище и от иска, се установява, че спорът се отнася до въпроса дали френското законодателство противоречи на Шеста директива. Тъй като никакво изменение не е настъпило в хода на различните етапи от производството, от това следвало, че правата на защита на Френската република не са засегнати.

9. Трябва, следователно, да се отхвърли възражението за недопустимост, направено от Френската република.

По съществуващото

10. Комисията изтъква, че членове 17 - 20 от Шеста директива налагат на държавите-членки, които предоставят на своите регистрирани по ДДС лица, във връзка с наема на недвижими имоти в съответствие с член 13 В, буква а), правото да изберат да бъдат облагани, задължението да признаят на такива регистрирани по ДДС лица, правото на пълно и незабавно приспадане на ДДС платен предварително, без обхвата на това право да бъде ограничаван в зависимост от размера на получавания наем.

11. Френската република поддържа, че оспорваното законодателство, посочва отдаването под наем на цени по-ниски от тези, практикувани обикновено на пазара, до които прибъгват, или някои предприятия в полза на своите филиали, или някои органи на местна власт по причини от социален характер, в полза на организации със спортни или културни цели, или на предприятия, с цел да подпомогнат своето установяване. Такива дейности имат основно характер на дарения, но би било прекалено строго в тези случаи да не се признае на собственика никакво право на приспадане. Оспорваното законодателство е съобразено с член 2 от Директива 67/227 на Съвета от 11 април 1967 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки по данъците върху оборота (ОВ 1967, стр. 1301) (по-долу „Първа директива“), разпоредба, която установява принципа, според който цената на придобитите имоти трябва да бъде отразена в стойността на имотите, отдадени под наем от данъчно задълженото лице.

12. Следва да се опишат първо елементите и характерните особености на системата на ДДС.

13. Член 4, параграф 1 от Шеста директива определя като данъчно задължено лице „всеки който изпълнява самостоятелно навсякъде стопанска дейност, посочена в параграф 2, независимо от целите или резултатите на тази дейност”. Параграф 2 от същия член добавя, че „стопанските дейности, посочени в параграф 1 са всички дейности на производител, търговец или доставчик на услуги”. Смята се, по-специално, за стопанска дейност „използването на материална или нематериална вещ с цел от нея да бъде извлечена печалба с постоянен характер”.

14. Член 17, параграф 1 от същата директива предвижда, че „правото на приспадане се поражда в момента, в който данъкът, който се приспада стане изискуем” и член 17, параграф 2 позволява на данъчно задълженото лице, доколкото имотите и услугите са използвани за нуждите на неговите облагани операции, „да приспадне от данъка, който той дължи данъка добавена стойност, дължим или платен за имотите, които са или ще му бъдат доставени, и за услугите, които са ли ще му бъдат предоставени от друго данъчно задължено лице”.

15. От описаните по-горе характеристики на данък добавена стойност се направи извода, както Съдът е отбелязал в Решението си от 14 февруари 1985 г. (268/83, Rompelman, Rescueil, стр. 655), че режимът на приспаданията цели да облекчи напълно търговеца от тежестта на ДДС, дължим или изплатен, в рамките на всички негови стопански дейности. Общата система на ДДС гарантира следователно идеалната неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички стопански дейности, независимо от целите или резултатите от тези дейности, при условие че самите тези дейности подлежат на облагане с ДДС.

16. От посочените правила следва, че при липсата на каквато и да е разпоредба, която позволява на държавите-членки да ограничават правото на приспадане, предоставено на данъчно задължените лица, това право трябва да се упражнява незабавно и за всички данъци, с които са обложени предварително осъществените операции.

17. Такива ограничения на правото на приспадане имат въздействие върху нивото на данъчната тежест и трябва да се прилагат по еднакъв начин във всички държави-членки. Следователно, изключения са позволени само в случаите, изрично предвидени в директивата.

18. Когато става въпрос, по-специално за облагане на отдаването под наем на недвижими имоти, следва да се отбележи, че Шеста директива позволява на държавите-членки, или да освободят такова отдаване под наем (член 13 Б, буква б)), или да признаят на данъчно задължените лица правото да изберат облагането (член 13, В, буква а)). В този случай, какъвто е и разглежданият случай, когато правото на избор на облагането е упражнено, предприятията, които отдават под наем недвижими имоти, и са данъчно задължени лица по смисъла на член 4 от Шеста директива, се ползват от режима на приспаданията упоменат по-горе.

19. Френското законодателство относно приспадането на ДДС, с което са обложени недвижимите имоти, отдадени под наем, не позволява пълното и незабавно приспадане, когато общият размер на приходите от наемането на недвижимия имот е по-нисък от една петнадесета част от стойността на последния. Това законодателство

следователно е несъвместимо с разпоредбите от Шеста директива, упоменати по-горе.

20. Вярно е, че както подчертава Френската република, това законодателство е необходимо най-вече, за да се реагира на отдаване под наем при ниски наеми, на които са се съгласили органите на местната власт, сдруженията със социална цел или предприятията, установили се на тяхна територия. Тези практики водят до това да се позволи на местните власти да отпускат помощи, които частично биха били понесени от държавата, ако бъде приет принципа в тези случаи на пълното и незабавно приспадане.

21. В това отношение, трябва все пак да се приеме, че за да се реагира на ситуации като посочените от Френската република, член 20 от Шеста директива предвижда режим на привеждане в съответствие. Когато поради размера на наема, отдаването под наем трябва да се смята като дарение, а не като стопанска дейност по смисъла на директивата, първоначално извършеното приспадане е предмет на привеждане в съответствие, чийто срок може да бъде до десет години.

22. Що се отнася до необходимостта да се избегне данъчната измама, посочена от Френската република, следва да се отбележи, че такава необходимост може да оправдае мерки, които изключват прилагането на директивата само в рамките на процедурата, предвидена в член 27 и Френската република не е прибягнала до нея.

23. Накрая, трябва да се отбележи, че член 2 от Първа директива, според който „за всяка сделка, данъкът добавената стойност, изчислен върху цената на стоката или услугата при ставката, приложима за тази стока или за тази услуга, се изисква като се приспадне размерът на данъка добавена стойност, с който е обложена пряко стойността на различните елементи, които образуват цената”, не би могъл да послужи за основа за разглежданото френско законодателство. Тази разпоредба установява принципа на правото на приспадане, чийто режим е предмет на разпоредбите от Шеста директива, упоменати по-горе.

24. От изложеното по-горе следва, че като е въвела и оставила в сила, в нарушение на Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г., данъчен режим, който ограничава за предприятия, които отдават под наем недвижими имоти, които те са придобили или построили, правото да приспадат данъка добавена стойност, платен предварително, когато размерът на приходите от отдаването под наем на тези недвижими имоти е по-нисък от една петнадесета от тяхната стойност, Френската република не е изпълнила задълженията си съгласно Договора.

По съдебните разноски

25. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски. Тъй като Френската република е загубила делото, следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът реши:

1. Като е въвела и оставила в сила, в нарушение на Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г., данъчен режим, който ограничава за предприятия, които отдават под наем недвижими имоти, които те са придобили или построили, правото да приспадат данъка добавена стойност, платен предварително, когато размерът на приходите от отдаването под наем на тези недвижими имоти е по-нисък от една петнадесета от тяхната стойност, Френската република не е изпълнила задълженията си съгласно Договора.

2. Френската република е осъдена да заплати съдебните разноски.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 21 септември 1988 година.

Подписи