

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

11 юли 1991 година*

„ДДС –Приспадане на платения данък върху капиталова стока”

По дело C-97/90

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда съгласно член 177 от Договора за ЕИО от страна на Finanzgericht München (Германия) в производството, висящо пред този съд между

H. Lennartz, Мюнхен

и

Finanzamt München III

относно тълкуването на член 20, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. 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),

СЪДЪТ (шести състав),

в състав: г-н G. F. Mancini, председател на състав, г-н T. F. O'Higgins, г-н C. N. Kakouris, г-н F. A. Schockweiler и г-н P. J. G. Kapteyn, съдии,

генерален адвокат: г-н F. G. Jacobs,

секретар: г-н V. Di Висси, администратор,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от г-н Ernst Röder и г-н Joachim Karl от Bundesministerium für Wirtschaft, в качеството на представители,
- за френското правителство, от г-жа Edwige Belliard, в качеството на представител, и г-н Géraud de Bergues, в качеството на допълнителен представител, от дирекцията по правните въпроси на Министерство на външните работи,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н John Collins, Treasury Solicitor, в качеството на представител,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н Henri Étienne, правен съветник на Комисията, в качеството на представител,

* Език на производството: немски.

предвид Доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на германското правителство, за което се явява г-н Claus-Dieter Quassowski от Bundesministerium für Wirtschaft, в качеството на представител, на британското правителство, за което се явява г-н David Anderson, barrister, и на Комисията, в съдебното заседание от 7 март 1991 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат в съдебното заседание от 30 април 1991 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определение от 24 януари 1990 г., постъпило в Съда на 10 април същата година, Finanzgericht München (Финансов съд на Мюнхен) е поставил по силата на член 177 от Договора за ЕИО няколко преюдициални въпроса относно тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. 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. Тези въпроси бяха повдигнати по повод на иск, предявен от г-н Lennartz, данъчен съветник в Мюнхен срещу отказа на Finanzamt München III да му разреши последваща корекция на неговата справка-декларация по ДДС, подадена за отчетната 1985 година.

3. През 1985 и 1986 г., г-н Lennartz е работил отчасти като наето лице и отчасти като самостоятелно зает данъчен съветник. Той е подал годишни справки-декларации по ДДС за този период по отношение на неговата дейност като самостоятелно заето лице. През 1985 г., г-н Lennartz закупува лек автомобил за сумата от 20 206,15 DEM плюс ДДС от 2 826,86 DEM. През 1985 г. той е използвал този лек автомобил основно за своите лични нужди и само в ограничена степен - около 8 % - за нуждите на предприятието. Когато на 1 юли 1986 г. открива свой собствен офис за данъчни консултации и предоставя лекия автомобил на предприятието. В своята справка-декларация по ДДС за 1986 г. той в следствие изисква въз основа на член 15, буква а) от немския закон за данъка върху добавена стойност (Umsatzsteuergesetz 1980, наричан по-нататък „UStG“), който съдържа разпоредби за прилагането на член 20, параграф 2 от Шеста директива, приспадане в размер на 282,98 DEM за придобиването на лек автомобил, което съставлява 6/60 от цялото ДДС, който той е заплатил за лекия автомобил.

4. Finanzgericht München III е решил, че г-н Lennartz трябва да се приема като придобил първоначално лекия автомобил единствено за лични цели, и че следователно той няма право на никакви корекции съгласно член 15, буква а) от UStG, ако лекият автомобил впоследствие е използван в предприятието. Finanzamt основава своето становище, че лекия автомобил е бил използван

първоначално само за лични цели, на следваната от немските данъчни органи административна практика, при която по принцип не се взема предвид използване на стоките в предприятието, когато подобна употреба съставлява по-малко от 10 % от общото използване. При тези обстоятелства, Finanzamt München III е отказал да предостави на г-н Lennartz последваща корекция на неговата справка-декларацията по ДДС, подадена за отчетната 1985 година.

5. Според Finanzgericht München, тълкуването на член 15, буква а) от UstG, съгласно който капиталова стока, която първоначално е била използвана от данъчнозадължено лице за неговите лични нужди, след това, в следващите години, за нуждите на предприятието, е напълно изключена от правото за приспадане на ДДС, повдига някои съмнения по отношение на Шеста директива, която не изключва правото на подобно приспадане. Следователно, националният съд решава да спре производството и да постави пред Съда следните преюдициални въпроса:

„1. Приложим ли е член 20, параграф 2 от Шеста директива спрямо всички капиталови стоки, които:

а) са били доставени на данъчнозадължено лице от друго данъчнозадължено лице, и които са били използвани от получателя на доставката за нуждите на неговите облагаеми сделки в определен момент в период от пет години, включително годината, през която са били придобити,

или необходимо ли е освен това въпросната капиталова стока да е била:

б) използвана от данъчнозадълженото лице от датата на придобиване за целите на неговите облагаеми или освободени сделки (нужди на предприятието), или

в) е приложена към момента на придобиване за целите на предприятието на данъчнозадълженото лице?

2. Ако на въпрос 1, буква б) е отговорено утвърдително:

прилагането на член 20, параграф 2 от Шеста директива спрямо капиталовите стоки, които са използвани от данъчнозадължено лице както за нуждите на неговото предприятие, така и за други цели, по-специално лични (смесена употреба) зависи ли от някаква минимална употреба на капиталовата стока за нуждите на предприятието през годината на придобиване и при необходимост как трябва да се определи тази минимална употреба?

3. Ако на въпрос 1, буква в) се отговори утвърдително:

дали предназначението на капиталова стока за предприятие е оставено на свободната преценка на данъчнозадълженото лице или дали предполага, че данъчнозадълженото лице закупува капиталовата стока:

а) с намерението да я използва за нуждите на предприятието и това използване при необходимост трябва ли да е предназначена:

- от датата на придобиването или
- от определен момент през годината на придобиване на стоката или
- от дата преди изтичането на период от пет години, включително годината на придобиването,

и/или

б) тази капиталова стока трябва ли реално да се използва за нуждите на предприятието и има ли значение, ако е необходимо, че тази употреба започва

- от датата на придобиването на стоката или
- през годината, в която е придобита капиталовата стока или
- през период от пет години, включително годината, през която е придобита стоката?

По букви а) и б):

използването, предвидено и/или реално за нуждите на предприятие при смесена употреба на капиталовата стока, трябва ли да достигне определен минимум и как трябва евентуално да се определи тази минимална употреба?”

6. За пълните подробности относно правната уредба и условията на спора по главното производство, развитието на производството, както и писмените становища, представени пред Съда, се прави позоваване на Доклада от съдебното заседание. Тези данни на преписката по делото по-нататък се упоменават или обсъждат само доколкото е необходимо за мотивирането на Съда.

По обхвата на член 20, параграф 2 от Шеста директива (първи въпрос)

7. В първата си част този въпрос цели по същество да определи дали правилата за корекция на начисления му данък по получени от него доставки, определен в член 20, параграф 2 от Шеста директива, се прилагат, когато данъчнозадължено лице първоначално придобива стоки изцяло за лична употреба, но по-късно ги използва за служебни цели през пет годишния период за коригиране. Във втората част се пита Съда дали е достатъчно за прилагането на член 20, параграф 2, дадено частно лице да придобие стоки като данъчнозадължено лице или трябва да е налице незабавна употреба на стоките за целите на икономическите дейности по смисъла на член 4 от Шеста директива.

Що се отнася до първата част на първия въпрос

8. По силата на член 17, параграф 1 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане”, правото на приспадане на ДДС възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък, стане изискуем. Следователно, само качеството, в което действа едно частно лице към този

момент може да определи наличието на право на приспадане. От член 17, параграф 2 следва, че доколкото едно данъчнозадължено лице, което действа като такова, използва стоките за нуждите на неговите облагаеми сделки, той има право да приспадне дължимия или платен ДДС по отношение на тези стоки.

9. Обратно, когато стоките не се използват за нуждите на икономическите дейности на данъчнозадълженото лице по смисъла на член 4, а последният ги използва за негова лична употреба, не може да възникне каквото и да е право на приспадане.

10. Освен това, когато едно данъчнозадължено лице придобие стоки за лични цели, то не отговаря на административните и счетоводни изисквания, които ръководят упражняването на правото на приспадане, предвидено в членове 18 и 22 от Шеста директива.

11. Самото съдържание на параграф 2 от член 20, озаглавен „Корекции на приспаданията”, потвърждава това тълкуване. Този член не съдържа каквато и да е разпоредба относно възникването на право на приспадане. Тъй като той само се позовава на корекциите на приспаданията, предвидени за капиталовите стоки, от трябва да се заключи, че възникването на правото на тези приспадания е предмет на други разпоредби на Шеста директива.

12. От системата на Шеста директива и от самото съдържание на член 20, параграф 2 следва, че последната разпоредба единствено установява процедурата за изчисляване на корекциите на първоначалното приспадане. Следователно от нея не може да възникне каквото и да е право на приспадане или преобразуване на данъка, платен от данъчнозадължено лице по отношение на неговите необлагаеми сделки в подлежащ на приспадане данък по смисъла на член 17.

Що се отнася до втората част на първия въпрос

13. За да се отговори на втората част на първия въпрос, трябва да се припомни, че съгласно Решението на Съда от 14 февруари 1985 г., по дело Rompelman, точка 22 (268/83, Recueil стр. 655), икономическите дейности, посочени в член 4, параграф 1 от Шеста директива, могат да се изразяват в няколко последователни сделки, както на практика се упоменава от съдържанието на член 4, параграф 2. Сред тези сделки, подготвителните дейности, такива като придобиването на оперативни активи, трябва да се определят като икономически дейности по смисъла на този член.

14. От това решение следва, че едно частно лице, което придобие стоки за целите на икономическа дейност по смисъла на член 4, прави това като данъчнозадължено лице, дори ако стоките не се използват незабавно за тези икономически дейности.

15. Следователно, самото придобиване на стоките от данъчнозадължено лице, като такова, поражда прилагането на системата на ДДС и следователно на механизма за приспадане. Употребата, която е направено на стоките или за която са предназначени, единствено определя степента на първоначалното

приспадане, на което има право данъчнозадълженото лице по силата на член 17 и степента на евентуални корекции по време на последващите периоди.

16. Следва, че непосредствената употреба на стоките за облагаеми или освободени доставки само по себе си не съставлява условие за прилагането на член 20, параграф 2.

17. Следователно трябва да се отговори на целия първи въпрос, че член 20, параграф 2 от Шеста директива се прилага, когато едно частно лице придобие капиталови стоки в качеството си на данъчнозадължено лице и ги предоставя за нуждите на своите икономически дейности по смисъла на член 4 от Шеста директива.

По минималната употреба на капиталова стока (въпрос 2)

18. С оглед на предоставения на първия въпрос отговор, не е необходимо да се разглежда втория въпрос.

По критериите, които трябва да се използват при определянето на това дали едно частно лице придобива стоки в качеството си на данъчнозадължено лице (въпрос 3, букви а) и б))

19. С първите две части на третия въпрос, националният съд по същество иска да получи уточнения относно критериите, които трябва да се използват при определянето на това дали едно частно лице придобива стоки в качеството си на данъчнозадължено лице, когато те не са непосредствено предоставени за неговите икономически дейности.

20. Отговорът на този въпрос зависи от оценката на всички обстоятелства от значение, *inter alia*, естеството на засегнатите стоки и периода, който е изтекъл между придобиването на стоките и тяхната употреба за икономическите дейности на данъчнозадълженото лице. Периодите за корекция обаче, предвидени в член 20, параграф 2 от Шеста директива, като такива нямат отношение към въпроса дали стоките са придобити за нуждите на тези икономически дейности.

21. Следователно трябва да се отговори на първите две части на третия въпрос, че това дали, в определен случай, едно данъчнозадължено лице е придобило стоки за нуждите на своите икономически дейности по смисъла на член 4 от Шеста директива е фактически въпрос, който трябва да се определи в светлината на всички обстоятелства в случая, включително естеството на посочените стоки и периода между придобиването на стоките и тяхната употреба за целите на икономическите дейности на данъчнозадълженото лице.

По действителността на правило, което налага ограничение върху правото на приспадане на ДДС (въпрос 3, буква в))

22. В последната част на третия въпрос, националният съд пита по същество дали по силата на Шеста директива, едно частно лице, което придобие стоки като данъчнозадължено лице и има правото да приспадне начисления му данък

по получени от него доставки по отношение на тези стоки може да стори това, дори когато при придобиването, както и за известно време след това, той е използвал сравнително малко тези стоки за целите на икономически дейности.

23. По време на съдебното заседание, германското правителство поддържа, че спорът пред националния съд е ограничен до въпроса дали г-н Lennartz има право да направи корекциите съгласно член 20, параграф 2 от Шеста директива. Тъй като той не е поискал първоначално приспадане за 1985 г. съгласно член 17, параграф 2, приетата за тази година класификация е станала окончателна. Следователно, по негово мнение, отговорът на поставените въпроси трябва да се основава на предпоставката, че г-н Lennartz няма право да прави каквото и да е приспадане по отношение на покупката на лек автомобил.

24. Определението за препращане изглежда потвърждава твърдението на германското правителството. Освен това то правилно смята, че ограничението се прилага спрямо правото на г-н Lennartz на първоначално приспадане за 1985 г. съгласно член 17, параграф 2. Следователно, в случай че въпросната норма не е действителна, г-н Lennartz не се ползва от нея, освен ако той е могъл да направи заявление с обратна сила за първоначално приспадане съгласно член 17, параграф 2 по силата на германското законодателство, прието по силата на член 18, параграф 3 от Шеста директива.

25. При все това, тъй като националният съд изрично повдига въпроса за изискването, че употребата трябва да постигне определено минимално съотношение, необходимо е да се разгледа дали въпросната мярка може да доведе до отказ на правото на приспадане в случаите на реална, но ограничена употреба на капиталовите стоки за нуждите на икономическите дейности на данъчнозадължено лице.

26. За да се отговори на въпроса, повдигнат от националния съд, трябва да се подчертае първо, че съгласно член 6 от Шеста директива, употребата на стоки за лични нужди на данъчнозадължено лице или за цели, различни от икономическата му дейност, когато длъжимият за тези стоки ДДС подлежи изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на услуги. Видно е от свързаните разпоредби на член 6, параграф 2, буква а) и на член 11, буква А, параграф 1, буква в) че, когато едно данъчнозадължено лице придобие стока, която то използва отчасти за лични цели, приема се че то извършва срещу заплащане предоставяне на услуги, които се облагат въз основа на стойността на разходите по предоставянето на услугите. Следователно, едно частно лице, което използва стока отчасти за нуждите на облагаеми бизнес сделки и отчасти за лични цели и което, при придобиването на стоката, е възстановило цялото или част от платения по предходни доставки ДДС, се приема че използва стоката изцяло за нуждите на неговите облагаеми сделки по смисъла на член 17, параграф 2. Следователно, такова частно лице по принцип има право на пълно и незабавно приспадане на начисления му данък по получени от него доставки, платен при закупуването на стоките.

27. Разпоредбите относно разпределението на начисления данък по получени от него доставки, които се съдържат в член 17, параграф 5, се отнасят само до коригирането след първоначалното приспадане. Както Съдът отбелязва в

Решението от 21 септември 1988 г., по дело Комисия/Франция, точки 16 и 17 (50/87, Recueil стр. 4797), от системата на Шеста директива следва, и по-специално от разпоредбите на членове 4 и 17 е, че при отсъствието на каквато и да е разпоредба, която да позволява на държавите-членки да ограничават правото на приспадане, което е предоставено на данъчнозадължените лица, това право трябва да се упражнява незабавно по отношение на всички данъци, които са наложени спрямо сделките свързани с получени от него доставки. Подобни ограничения на правото на приспадане трябва да се прилагат по сходен начин във всички държави-членки и следователно се допускат дерогации само в случаите, които изрично са предвидени в Директивата.

28. С оглед както на отсъствието на каквото и да е правило, което да изключва правото на приспадане, когато употребата на стоки за целите на икономически дейности спада под определен праг, така и на изричните разпоредби на член 17, параграф 5, буква д) и член 18, параграф 4 от Шеста директива, няма основания за тълкуване на член 17 като обхващащо подобно правило по подразбиране.

29. Следователно трябва да се заключи, че държавите-членки не са оправомощени да ограничават правото на приспадане, дори когато употребата на стоките за нуждите на икономическите дейности е много ограничена, освен когато те могат да се основават на една от дерогациите, предвидени в Шеста директива.

30. Член 27, параграфи 1 и 5 от Шеста директива, който е част от дял XV („Процедури за опростяване”), предвижда две процедури за разрешаването на мерки за дерогация от директивата, всяка от които може по принцип да се прилага спрямо оспореното национално законодателство.

31. Що се отнася до прилагането на член 27, параграф 5, Комисията публикува списък с мерките, за които е нотифицирана съгласно тази разпоредба в приложение 1 към нейния първи доклад от 14 септември 1983 г. относно функционирането на общата система на ДДС, представен в съответствие с член 34 от Шеста директива (СОМ (83) 426 окончателен). Тъй като въпросната мярка не фигурира в този списък, изглежда че тя не е била нотифицирана съгласно с член 27, параграф 5.

32. Що се отнася до член 27, параграф 1, от отговора на германското правителство на писмен въпрос на Съда следва, че то не е поискало разрешение съгласно тази разпоредба, тъй като, според него, оспореното законодателство не дерогира от Директивата. Този довод е обезсилен от дадените вече по-горе отговори.

33. Съдът вече е отсъдил, че по силата на член 189, алинея 3 от Договора, държавите-членки са длъжни да съблюдают всички разпоредби на Шеста директива. Доколкото не е установена дерогация в съответствие с член 27, която налага задължение за нотификация от страна на държавите-членки, националните данъчни органи не могат да се позоват, срещу едно данъчнозадължено лице, на разпоредба, която дерогира от системата на Шеста директива (вж. Решение от 13 февруари 1985 г., по дело Direct Cosmetics, 5/84, Recueil стр. 617, точка 37).

34. Тъй като въпросната мярка нито е била нотифицирана на Комисията съгласно член 27, параграф 5, нито е била разрешена от Решение на Съвета в съответствие с член 27, параграф 1, германското правителство не може да се позове на тази мярка в ущърб на данъчнозадължените лица.

35. Следователно на националния съд трябва да се отговори, че данъчнозадължено лице, което използва стоки за нуждите на икономическа дейност има правото при придобиването на тези стоки да приспадне начисления му данък по получени от него доставки в съответствие с правилата, предвидени в член 17, независимо от това колко е малко съотношението на употребата за служебни цели. Правило или административна практика, които налагат общо ограничение на правото за приспадане в случаите, когато е налице ограничена, но при все това реална служебна употреба, съставлява дерогация от член 17 от Шеста директива и е действително, само ако са спазени изискванията на член 27, параграф 1 или член 27, параграф 5 от Шеста директива.

По съдебните разноски

36. Разходите, направени от германското и френското правителство и от правителството на Обединеното кралство, както и от Комисията на Европейските общности, които са представили становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в производството, висящо пред националния съд, последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът (шести състав),

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Finanzgericht München, с Определение от 24 януари 1990 г., реши:

1. Член 20, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота - обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа - се прилага, когато частно лице придобива капиталови стоки в качеството си на данъчнозадължено лице и ги предоставя за нуждите на своите икономически дейности по смисъла на член 4 от Шеста директива.

2. Дали в определен случай, едно данъчнозадължено лице е придобило стоки за нуждите на своите икономически дейности по смисъла на член 4 от Шеста директива е фактически въпрос, който трябва да се определи в светлината на всички обстоятелства в случая, включително естеството на посочените стоки и периода между придобиването на стоките и тяхната употреба за целите на икономическите дейности на данъчнозадълженото лице.

3. Данъчнозадължено лице, което използва стоки за нуждите на икономическа дейност има правото при придобиването на тези стоки да приспадне начисления му данък по получени от него доставки в съответствие с правилата, предвидени в член 17, независимо от това колко е малко съотношението на употребата за служебни цели. Правило или административна практика, които налагат общо ограничение на правото за приспадане в случаите, когато е налице ограничена, но при все това реална служебна употреба, съставлява дерогация от член 17 от Шеста директивата и е действително, само ако са спазени изискванията на член 27, параграф 1 или член 27, параграф 5 от Шеста директива.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 11 юли 1991 година.

Подписи