

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

19 септември 2000 година*

„ДДС – Приспадане на данък – Изключение от правото на приспадане –
Представителни разходи – Пропорционалност”

По съединени дела C-177/99 и C-181/99

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 177 от Договора ЕО (понастоящем член 234 ЕО), от tribunal administratif de Nantes, (C-177/99) и tribunal administratif de Melun, (C-181/99) (Франция) в производството, висящо пред тези съдилища между

Ampafrance SA

и

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

и между

Sanofi Synthelabo, бивше Sanofi Winthrop SA

и

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99)

относно действителността на Решение 89/487/ЕИО на Съвета от 28 юли 1989 г., разрешаващо на Френската република да приложи мярка за дерогация от член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота (ОВ 1989 г. L 239, стр. 21),

СЪДЪТ (пети състав),

в състав: г-н D. A. O Edward, председател на състав, г-н L. Sevón, г-н P. J. G. Картеун, г-н H. Ragnemalm и М. г-н Wathelet (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н G. Cosmas,

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

като взе предвид писмените становища, представени:

* Език на производството: френски.

– за Ampafrance SA, от адв. J.-C. Bouchard и адв. O. Cortez, avocats от адвокатската колегия на Hauts-de-Seine,

– за Sanofi Synthelabo, от г-н J.-C. Leroy, финансов директор,

– за френското правителство, от г-жа K. Rispa-Bellanger, заместник-директор б дирекцията по правните въпроси на Министерство на външните работи, и г-н S. Seam, секретар по външните работи в същата дирекция, в качеството на представители,

– за Съвета на Европейския съюз, от г-н J. Monteiro, правен съветник, и г-жа M. -J. Vernier, член на правната служба, в качеството на представители,

– за Комисията на Европейските общности, от г-н E. Traversa, правен съветник, и г-жа H. Michard, член на правната служба, в качеството на представители,

предвид Доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на Ampafrance SA, за което се явяват адв. J.-C. Bouchard и адв. O. Cortez, на Sanofi Synthelabo, за което се явява адв. V. Geneste и адв. O. Davidson, avocats от адвокатската колегия на Hauts-de-Seine, на френското правителство, за което се явява г-н S. Seam, на Съвета, за който се явяват г-н J. Monteiro и г-жа M. -J. Vernier, и на Комисията, за която се явява г-жа H. Michard, в съдебното заседание от 27 януари 2000 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 март 2000 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Решения от 3 декември 1998 г. и 11 май 1999 г., получени в Съда съответно на 14 и 17 май 1999 г., tribunal administratif de Melun, (Административен съд на Мелюн) (C-181/99) и tribunal administratif de Nantes, (Административен съд на Нант) (C-177/99) са поставили всеки самостоятелно по силата на член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) преюдициални въпроси относно действителността на Решение на Съвета 89/487/ЕИО от 28 юли 1989 г., разрешаващо на Френската република да приложи мярка за дерогация от член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки за данъците върху оборота (ОВ L 239, 1989 г., стр. 21).

2. Тези въпроси са повдигнати в две отделни производства, противопоставящи, първо, дружеството Ampafrance SA (наричано по-нататък „Ampafrance”) (C-177/99) и, второ, дружеството Sanofi Winthrop SA, което на 12 май 1998 г. след сливане-

поглъщане става Sanofi, а после, на 18 май 1999 г., – Sanofi Synthelabo (наричано по-нататък „Sanofi”) (C-181/99) на данъчната администрация относно данъчнооблагателните актове, приложени спрямо тези дружества въз основа на изключението от правото на приспадане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС”) за разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления.

Правна уредба

Законодателство на Общността

3. Съгласно член 2, алинея втора от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301, наричана по-нататък „Първа директива”):

„При всяка транзакция, данъкът върху добавената стойност, начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане размера на данъка върху добавената стойност, който е начислен директно за различните компоненти на разходите”.

4. Член 17 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, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива”), която урежда правото на данъчнозадължените лица на приспадане на платения ДДС, предвижда в параграф 2, буква а):

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави”.

5. Член 17, параграф 6 от Шеста директива съдържа клауза за замразяване (или „standstill”), която предвижда запазването на националните изключения от правото на приспадане на ДДС, които са се прилагали преди влизането в сила на Шеста директива, с други думи преди 1 януари 1979 г.. Тази разпоредба гласи:

„В срок, не по-дълъг от четири 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 данък върху добавената стойност. Не се допуска в никакъв случай приспадане на данък върху добавената стойност 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”.

6. Правилата на Общността, посочени в член 17, параграф 6, алинея първа от Шеста директива все още не са приети, тъй като не е постигнато съгласие в рамките на Съвета относно разходите, за които може да се прави изключение от правото на приспадане на ДДС.

7. Член 27 от Шеста директива предвижда:

„1. Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите-членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на отклонение от или избягване на данъка. Мерките, предназначени за опростяване на реда за начисляване на данъка, не могат освен в пренебрежима степен да засягат сумата на дължимия данък на етапа на крайно потребление.

2. Държавата-членка, желаеща да въведе мерките, посочени в параграф 1, информира Комисията за тези мерки и предоставя на Комисията цялата свързана с тях информация.

3. Комисията в срок от 1 месец информира всички останали държави-членки за предлаганите мерки.

4. Решението на Съвета се счита за прието, ако в срок от 2 месеца от информирането на останалите държави-членки съгласно предходната разпоредба нито Комисията, нито някоя от държавите-членки не поиска въпросът да бъде повдигнат от Съвета.

5. ...”

Националната правна уредба

8. Във Франция разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления постепенно между 1967 г. и 1979 г. са признати за изключения от правото на приспадане на ДДС.

9. Разпоредбите, изключващи правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо някои стоки и услуги, които се прилагат преди 1 януари 1979 г., датата, на която влиза в сила Шестата директива, са посочени в член 7 и член 11 от Указ № 67-604 от 27 юли 1967 г. (JORF, 28 юли 1967 г., стр. 7541, наричан по-нататък „Указ № 67-604”).

10. Член 7 от този указ постановява:

„Данъкът върху разходи за предоставяне на настаняване на ръководството и персонала на предприятия няма да се приспада.

Това изключение, обаче, не се прилага спрямо данъка върху разходи за предоставяне на безплатно жилищно настаняване на служителите, които отговарят за сигурността или надзора на промишлен или търговски комплекс или строителна площадка.”

11. Член 11 от Указ № 67-604 предвижда:

„Данъкът върху разходи за лични нужди на ръководството и персонала на предприятия, и по-специално данъка върху разходите за предоставяне на посрещане, хранене и забавления, не се приспада.

Това изключение, обаче не се прилага спрямо разходи за:

Стоки, които представляват недвижими активи и са разположени на самото работно място за нуждите на персонала;

Работно или защитно облекло, което предприятието предвижда за своя персонал.”

12. Указ № 79-1163 от 29 декември 1979 г. (JORF, 31 декември 1979 г., стр. 3333, наричан по-нататък „Указ № 79-1163”), приет след влизането в сила от Шеста директива, предвижда замяна на член 236 от приложение II към Общия данъчен кодекс със следното:

„Данъкът върху използвани от ненаети от предприятието лица или от ръководството или персонала на предприятието стоки или услуги, като настаняване, хранене, посрещане и забавления или всякакви разходи, пряко или непряко свързани с пътуване или престой, не се приспада.

Това изключение, обаче не се прилага спрямо работно или защитно облекло, помещения и оборудване, предоставени на работното място за персонала или спрямо безплатно жилищно настаняване на персонала по охраната или с надзорни функции.”

13. В своето решение от 3 февруари 1989 г. по дело *Compagnie Alitalia* (наричано по-нататък „Решение по дело *Alitalia*”), *Conseil d'État* (Държавният съвет) е решил, че член 25 от Указ № 79-1163 е недействителен, поради това, че изключва правото на приспадане на ДДС по отношение на всички стоки и услуги, използвани от ненаетите от предприятието лица, „като по този начин пренебрегва целта за неразпространение на съществуващите изключения, определена в член 17, параграф 6 от Шеста директива”.

14. След решението по дело Alitalia, Френската република, с писмо от 13 април 1989 г., е поискала разрешение от Съвета въз основа на член 27, параграф 1 от Шеста директива относно „въвеждането на дерогация от този член, до влизането в сила на последните разпоредби на член 17, параграф 6 от Шеста директива, целящ да въведе в националното законодателство разпоредба, която изключва приспадането на разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления”.

15. Според френското правителство:

„Тази специална мярка цели да предотврати неплащането и избягването на данъци, произтичащо от необлагането на разходи, които по своето естество представляват крайно потребление. Рискът от неплащане и избягване на данъци е значителен, тъй като предприятията ще бъдат изкушени да правят доставки под формата на ползи в натура или подаръци под формата на необлагаемо крайно потребление и да не правят правилно разграничение между разходи за ръководството и персонала, и тези, направени в полза на други лица, различни от служителите.

Изключението, обаче, не се прилага спрямо:

- разходи на данъчнозадълженото лице за настаняване, ястия, храни или напитки;
- разходи за безплатно жилищно настаняване на персонала по охраната, наглеждането и надзора на строежи, площадки или служебни помещения;
- разходи на данъчнозадълженото лице за осъществяване на неговата договорна или правна отговорност към неговите клиенти (например: разходи на авиокомпания за настаняване и храна на пътници, поради удължен престой на летище)”.

16. На 28 юли 1989 г. Съветът приема Решение 89/487. Съгласно второ и трето съображение,

„... с писмо, записано от Комисията на 17 април 1989 г., Френската република иска разрешение за въвеждането на специална мярка за дерогация от разпоредбите на член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива;

... съгласно член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива; някои доставки, направени, по-специално относно представителни разходи на данъчнозадълженото лице във Франция са изключени от правото на приспадане ... тази мярка е насочена към изключението от правото на приспадане на наложения преди това ДДС върху разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления, с цел предотвратяване на данъчните измами и неплащането на данъчни задължения ... изключението не важи за разходи на данъчнозадълженото лице за жилищно настаняване, ястия, храни или напитки срещу заплащане, разходи за жилищно настаняване на персонала по охраната, наглеждането и надзора на строежи, площадки или служебни помещения,

или разходи на данъчнозадълженото лице за осъществяване на неговата договорна или правна отговорност към неговите клиенти.

17. Член 1 на Решение 89/487 предвижда:

1. С дерогация от член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива, Френската република по силата на настоящото се оправомощава, на временна основа до момента, в който влязат в сила норми на Общността, определящи третирането на разходите, указани в алинея първа на този параграф, да изключва разходите по отношение на настаняване, хранене, посрещане и забавления от правото на приспадане на наложения данък върху добавената стойност.

2. Изключението, указано в параграф 1, не се прилага спрямо:

- разходи на данъчнозадълженото лице за предоставяне на настаняване, ястия, храни или напитки срещу заплащане,
- разходи за безплатно настаняване на персонал, извършващ охранителна дейност или надзираващ строежи, площадки или служебни помещения,
- разходи на данъчнозадълженото лице за осъществяване на договорна или правна отговорност към неговите клиенти.”

18. След приемането на Решение 89/487 френското правителство, с член 4 от Указ № 89-885 от 14 декември 1989 г. (JORF, 15 декември 1989 г., стр. 15578), изменя член 236 от приложение II към Общия данъчен кодекс. Този член е изменен по следния начин:

„...Като временна мярка, данъкът върху добавената стойност спрямо разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления се изключва от правото на приспадане.

Това изключение, обаче, не се прилага спрямо:

- разходи на данъчнозадължено лице за предоставяне на настаняване, ястия, храни или напитки срещу заплащане;
- разходи за безплатно настаняване на персонала по охраната или надзора на строежи, площадки или служебни помещения;
- разходи на данъчнозадълженото лице за осъществяване на неговата договорна или правна отговорност към неговите клиенти.

Спорът по главното производство

Дело C-177/99

19. В хода на своята търговска дейност, Amrafrance прави различни разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления. През м. юни 1993 г. то приспада ДДС, наложен спрямо направените разходи настаняване, хранене, посрещане и забавления, както за своя персонал, така и за други лица, различни от служители.

20. На 30 ноември 1993 г. данъчната администрация изпраща на Amrafrance данъчно искане в размер от FRF 252 086, съответстващо на ДДС, приспаданото за упоменатите по-горе разходи. Тази поправка се основава на член 236 от приложение II към Общия данъчен кодекс, който транспонира Решение 89/487 във френското право и изключва правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления.

21. Amrafrance подава жалба срещу това решение. Тази жалба е отхвърлена с Решение на данъчните служби на Maine-et-Loire и Amrafrance завежда дело срещу това решение пред tribunal administratif, Nantes.

22. В своя иск Amrafrance изисква възстановяване на сумата, платена посредством ДДС за неговите дейности през м. юни 1993 г. и, като алтернатива, изисква да се отнесе до Съда преюдициално запитване относно действителността на Решение 89/487.

Дело C-181/99

23. През 1995 г. данъчните администрации, въз основа на член 236 от приложение II към Общия данъчен кодекс, изпращат на лаборатории Choay, Millot Solac и Clin Midy данъчни искания в размер от, съответно, 260 524 FRF за лаборатория Choay, 661 796 FRF за лаборатория Millot Solac и 635 422 FRF за лаборатория Clin Midy, съответстващи на приспадането на ДДС по отношение на разходи за посрещане на доставчици и клиенти през м. ноември и м. декември 1993 г., които те са приспаднали.

24. Жалбите, подадени срещу тези искания, са отхвърлени с Решения на директора на данъчната служба на Val-de-Marne, Sanofi, което е поело правата и задълженията на лабораториите Choay, Millot Solac и Clin Midy, завежда дело срещу тези решения пред tribunal administratif de Paris (Франция). След създаването на tribunal administrative, Melun, делото е отнесено до този съд, който е компетентен на съответната територия.

25. Пред Tribunal administrative, Melun, Sanofi поддържа, по-специално, че Решение 89/487, на което се основава член 236 от приложение II към Общия данъчен кодекс, е недействително. В тази връзка, то посочва пет основания за недействителността, четири от които са отхвърлени от съда. В своето пето основание Sanofi поддържа, че Решение 89/487 нарушава общностния принцип на пропорционалност.

Преюдициалните въпроси

26. По дело C-177/99 tribunal administratif, Nantes, решава да спре производството и да постави на Съда следния въпрос:

„Тъй като решаването на спора зависи от разпоредбите на решението на Съвета на Европейските общности от 28 юли 1989 г., разрешаващо на френското правителство да дерогира от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета на Европейските общности от 17 май 1977 г. и да разшири спрямо трети страни изключенията от правото на приспадане на данък спрямо разходи по настаняване, хранене, посрещане и забавления, които са в съответствие, първо, с целите от Шеста директива и по-специално нейния член 27, който постановява, че „Съветът с единодушие, по предложение на Комисията, може да разреши на всяка държава-членка въвеждането на специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, за да опрости процедурата по събираемостта на данъка или за предотвратяване на определени видове неплащането и избягването на данъци”, и, второ, с принципа на пропорционалност между преследваната данъчна цел и използваните средства; единствено отговорът на този въпрос, който не е очевиден, ще позволи да се прецени дали исковата молба е добре обоснована”.

27. По дело C-181/99 tribunal administratif, Melun, решава, че:

„...Констатира се, че временното разрешение да се изключи от правото на приспадане на данък, наложен спрямо всички разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления, направени от данъчнозадълженото лице, не се основава на заключението за систематична данъчна измама или неплащане на данъчни задължения, произтичащи от такива разходи, а на предположението за смесено естество на разходите, което ги прави лесно откриваеми за такава злоупотреба. Въпреки че администрацията посочват като оправдание за мярката на систематично изключение (от правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо такива разходи) затрудненията при въвеждането на ефективна система за проверка на естеството на тези разходи, приспадането на разходите от печалби, които подлежат на корпоративен данък или на данък върху доходите, което се позволява съгласно член 39.5.буква б и буква е от Общия данъчен кодекс, е субект на такава проверка, осъществявана от данъчните администрации по документи или на място под контрола на данъчния съд, разпоредбите за която могат ясно да бъдат транспонирани, независимо от разликата в условията на деклариране и събиране на въпросните данъци. Също така може да се постигне преследваната цел с фиксиран лимит на размера на позволеното приспадане. По този начин, като се има предвид фактът, че мярката за дерогация, която е обща и абсолютна, изключва приспадане на наложения данък върху разходи, чието строго служебно естество не се оспорва, съществува сериозно колебание дали дерогацията, предоставена на Френската република с ... (Решение 89/487), е строго необходима и пропорционална за преследваните цели”.

28. Следователно той решава да:

„... спре производството по висящата искова молба за възстановяване на оспорваните данъци докато Съдът на Европейските общности се произнесе относно действителността на ... Решение (89/487) в светлината на принципа на пропорционалност”.

29. С Определение от 18 ноември 1999 г. на председателя на пети състав двете дела са съединени за целите на устната фаза от производството и решението.

По преюдициалните въпроси

30. С преюдициалните въпроси препращащите съдилища искат от Съда да се произнесе по действителността на Решение 89/487.

31. Преди разглеждането на действителността на Решение 89/487, уместно е да се дефинира неговия обхват.

Обхват на Решение 89/487

32. Ищите по главното производство поддържат, че от действителното съдържание на Решение 89/487, което възпроизвежда искането на френското правителство за дерогация следва, че предоставената дерогация е обща по своя обхват и е насочена към всички разходи по отношение на настаняване, хранене, посрещане и забавления, без разграничение дали са направени в полза на ръководството или персонала на предприятието или за ненаетите от предприятието лица, или дали са направени за служебни цели или за лични нужди. Следователно, ако Съдът постанови, че Решение 89/487 е недействително, изключението от правото на приспадане на ДДС по отношение на този вид разходи би било изцяло неприложимо във Франция.

33. Както твърдят френското правителство и Комисията, въпреки че Решение 89/487, което възпроизвежда искането на френското правителство за дерогация, обхваща като цяло разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления, в действителност неговият обхват е по-ограничен и не включва други разходи, освен такива за настаняване, хранене, посрещане и забавления на ненаети от предприятието лица. Това ограничително тълкуване се основава на Решение по дело Alitalia, в което Conseil d'État поддържа, че член 25 от Указ № 79-1163 противоречи на член 17, параграф 6 от Шеста директива само доколкото той изключва от правото на приспадане на ДДС разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления на ненаети от предприятието лица.

34. Трябва да се подчертае, че според основния принцип на системата на ДДС, който следва от член 2 от Първа директива и член 2 от Шеста директива, ДДС се прилага директно по отношение на всяка производствена или дистрибуторска сделка след приспадане на начисления върху получените сделки данъци (вж. по-специално посоченото по-горе Решение по дело BP Supergaz, точка 18, и Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98 — C-147/98, все още

непубликувано в Recueil, точка 43). Всяко ограничаване на правото на приспадане на ДДС влияе върху данъчната тежест и трябва да се прилага по подобен начин във всички държави-членки. Следователно, дерогации се разрешени единствено в случаи, изрично предвидени в Директивата (Решение по дело BP Soupergaz, посочено по-горе, точка 18).

35. В тази връзка Съдът трябва да прецени обхвата на Решение 89/487, което е прието въз основа на член 27 от Шеста директива, който предвижда, че една държава-членка може да бъде оправомощена да въведе специални мерки за дерогация от Шеста директива, с цел опростяване процедурата на събиране на данъка или за предотвратяване на определени видове данъчни измами или неплащане на данъчни задължения.

36. Това Решение оправомощава Френската република да дерогира от нормите на Шеста директива по отношение на общия принцип на правото на приспадане на ДДС, изложен в член 17 от тази директива.

37. Доколкото се основава на член 27 от Шеста директива, може да се счита, че независимо от общите условия на дерогацията, предоставена на Френската република, Решение 89/487 разрешава на последната въвеждането в нейния национален правен ред някои изключения от правото на приспадане на ДДС по отношение на разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления, които не са предвидени в нейните закони по време на влизането в сила на Шеста директива.

38. Подобно тълкуване се основава на съдържанието на член 27 от Шеста директива, при което се използва думата „въвежда” и трябва да се чете заедно с член 17, параграф 6, алинея втора от тази директива, която позволява на държавите-членки да запазят изключенията от правото на приспадане на ДДС, предвидени от техните национални закони по време на влизането в сила на Шеста директива.

39. В тази връзка трябва да се изтъкне, че изключенията от правото на приспадане на ДДС, които съществуват преди влизането в сила на Шеста директива, впоследствие са запазени непроменени във френското право, което дори разпростира изключението от правото на приспадане по отношение на други ситуации. При тези обстоятелства, разходите, които вече са изключени от правото на приспадане на ДДС съгласно Указ № 67-604, трябва да се разглеждат като попадащи в обхвата от клаузата „standstill” от член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива.

40. Следователно, дерогацията, предоставена от Решение 89/487 в действителност се отнася първо, до разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления, на ненаети от предприятието лица, които не са предвидени в Указ № 67-604, и, второ, до тази част от разходите от същия вид, които са направени в полза на ръководството и персонала на предприятието, които не са обхванати от

изключението в Указ № 67-604. В тази връзка, важно е да се отбележи, че Указ № 67-604 изключва от правото на приспадане на ДДС по отношение на разходи за настаняване на ръководството или персонала на предприятието, без да прави разграничение между разходите за служебни цели или за лични нужди, и разходи за посрещане, хранене и забавления, за лични нужди на ръководството или персонала на предприятието.

41. След обхвата на дерогацията, предоставена от Решение 89/487, уместно е да се разгледа въпроса относно действителността на това решение по отношение на принципа на пропорционалност, както е поискано от страна на препращащите съдилища.

По действителността на Решение 89/487

42. Трябва да се посочи от самото начало, че тъй като принципът на пропорционалност последователно е бил признат от Съда за част от общите принципи на правото на Общността (вж., по-специално Решение от 11 юли 1989 г. по дело *Schröder* 265/87 *Recueil*, стр. 2237, точка 21), контролът по действителността на актовете на институциите на Общността може да бъде прилаган въз основа на този общ принцип на правото (Решение от 15 април 1997 г. по дело *Bakers of Nailsea* C-27/95, *Recueil*, стр. I-1847, точка 17).

43. За това трябва да се разгледа дали разпоредбите на Решение 89/487 са необходими и подходящи за постигането на тяхната конкретна цел, и дали те влияят и по най-малкия начин на целите и принципите на Шеста директива.

44. Първо *Ampfrance* и *Sanofi*, които твърдят, че Решение 89/487 е недействително, поддържат, че то използва непропорционални средства за борба с данъчните измами и неплащането на данъчни задължения, тъй като въвежда общо и систематично изключение от правото на приспадане на ДДС, основаващо се на предположението за опасност от данъчна измама или неплащане на данъчни задължения, основано на смесено (частно и служебно) естество на въпросните разходи. Наистина, непропорционално е да се изключат от правото на приспадане някои разходи в името на борбата против данъчните измами или неплащането на данъчни задължения, без да се изисква да се доказва реалното съществуване на опасност от данъчна измама или неплащане на данъчни задължения или да се позволява на данъчнозадълженото лице да докаже липсата на данъчна измама или неплащане на данъчни задължения чрез установяване дали разходите наистина са били направени за професионални цели.

45. *Ampfrance* добавя, че съгласно Решение от 29 май 1997 г. по дело *Skipalle* C-63/96 *Recueil*, стр. I-2847, точка 30, Съветът не може да разреши въвеждането на национални дерогации за постигане на други цели, различни от тези, които се изброяват ограничително в член 27 от Шеста директива. При искането на разрешение от Съвета за дерогация от правилата на Шеста директива, френските власти не възнамеряват да се борят с опасностите от неплащането и избягването на

данъци, а да въведат механизъм за премахване на изискването за проверка на професионалния характер на някои разходи.

46. Второ, Amrafrance и Sanofi поддържат, че Решение 89/487 противоречи на принципа на пропорционалност, защото целта, която то преследва, би могла да бъде постигната с други по-малко увреждащи принципите и целите от Шеста директива средства. По този начин, във френското право съществуват други мерки които биха позволили на данъчните администрации ефективно да разрешат проблема за неплащането и избягването на данъци и които биха били по-малко тежки за данъчнооблагаемите лица, отколкото едно общо и систематично изключение от правото на приспадане на ДДС, наложен по отношение на оспорваните разходи.

47. В тази връзка ищите по главното производство отбелязват преди всичко, че във френското право вече съществува разпоредба, изключваща от приспадането на ДДС разходите, направени от данъчнозадължените лица за частни цели. По този начин член 230, параграф 1 от приложение II към Общия данъчен кодекс предвижда, че ДДС, наложен спрямо стоки и услуги, които данъчнозадължените лица придобиват или предоставят на себе си, се приспада единствено ако тези стоки и услуги са „необходими” за предприятието.

48. На следващо място, Amrafrance твърди, че във френското право съществува система за ефективен контрол на въпросните разходи, а именно системата, която предвижда задължението за попълване на подробно описание на общите разходи (Формуляр № 2067) заедно с годишна декларация. Това описание включва пет категории общи разходи, включително разходите за хранене и забавления.

49. Накрая ищите по главното производство отбелязват, че съгласно разпоредбите на френското право относно корпоративния данък (член 39.1.1 от Общия данъчен кодекс), разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления от служебно естество могат да се приспаднат от облагаемата корпоративния данък печалба когато е доказано, че разходите са направени в полза на предприятието. От решението за препращане по дело С-181/99 следва, че когато такива разходи се приспаднат от облагаемите печалби, данъчните администрации могат да проверят естеството на разходите с проверка по документи или на място в офисите на данъчнозадълженото лице, под контрола на данъчния съд.

50. Последно, според Sanofi, от четвъртото съображение от Решение 89/487, следва че предоставеното на Френската република разрешение за въвеждането на мерки, дерогиращи от нормите на Шеста директива относно правото на приспадане на ДДС, може да се предостави единствено на временна основа докато влязат в сила правилата на Общността, които определят разходите, които не подлежат на приспадане. Фактът, че Съвета не е могъл да приеме разпоредбите, указани в член 17, параграф 6, алинея първа от Шеста директива, е причинил продължителността на това временно положение по такъв начин, че изключението неизбежно е станало непропорционално на преследваните цели.

51. Френското правителство, Съветът и Комисията оспорват тези твърдения.

52. Първо, Съветът и френското правителство твърдят, че Решение 89/487 е оправдано независимо от заключението за намерение или наличие на систематично неплащане и избягване на данъци.. По своето естество, разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления могат да се използват като средство за неплащане и избягване на данъци поради опасността, че окончателното потребление няма да подлежи на облагане с ДДС, което трудно може да се контролира от администрацията, тъй като не е лесно определянето дали такива разходи са били за служебни или лични нужди. От значение във връзка с това е, че член 17, параграф 6, алинея първа от Шеста директива предвижда, че в съответствие с правилата на Общността, които следва да бъдат приети, ДДС при никакви обстоятелства не трябва да се приспада за разходи, които не са строго служебни, такива като тези за луксозни стоки, развлечения и представителни разходи.

53. Второ, френското правителство, Съветът и Комисията твърдят, че изключението от правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления, не е непропорционално средство в светлината на целта на борбата с неплащането на данъци и измамите, определена в член 27 от Шеста директива, тъй като в настоящето дело, изключението от правото на приспадане е изрично ограничено до ситуации, при които са налице реални рискове от неплащане и избягване на данъци, което съответства на положения, в които е невъзможно определянето дали разходите са от служебно или лично естество.

54. В този смисъл френското правителство и Комисията твърдят, че в тяхното искане за дерогация френските власти ограничават изключението от правото на приспадане на ДДС по отношение на разходи, за които съществува реален риск от неплащане и избягване на данъци, тъй като те искат това разрешение за изключение от правото на приспадане да не се прилага спрямо три ситуации, при които подобна опасност от неплащане и избягване на данъци не съществува. Въз основа на същите твърдения, Съветът прави извод, че Решение 89/487, което дословно възпроизвежда искането на френското правителство, отговаря на формулираните от Съда изисквания относно пропорционалността между използваните средства и преследваните цели.

55. На последно място, според Съвета и френското правителство, изключението от правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо разходите, указани в Решение 89/487 е необходимо средство за ефективното постигане на преследваната цел. Съветът признава, че е могло да бъдат планирани други средства, ограничаващи разрешеното приспадане на определен размер. Съветът не счита този метод за ефективен, но тъй като той може да има минимално въздействие върху положението на данъчнозадълженото лице, при които сумата е определена на много ниско ниво, или да не постигне преследваната цел в противоположния случай на много високо ниво. Френското правителство твърди, че изключението от

правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо разходите за настаняване, хранене, посрещане и забавления, е необходимо за постигането целта на борбата с неплащането на данъци и измамите, дефинирано в член 27 от Шеста директива, тъй като никакви други задоволителни съществуващи средства не биха позволили проверка на естеството на въпросните разходи.

56. Що се отнася до твърдението, че изключението от правото на приспадане е оправдано от факта, че не е възможно да се контролира ефективно служебното или друго естество на оспорваните разходи и че то следователно е предназначено за борбата с неплащането на данъци и измамите, трябва да се посочи, че разграничението между частното и служебното естество на такива разходи като тези за настаняване, хранене, посрещане и забавления, дори когато са направени във връзка с нормалната дейност на предприятието, може да се окаже трудно. Не може да се оспори, че съществуващият риск от неплащане и избягване на данъци оправдава специалните мерки, които държавите-членки могат да бъдат оправомощени да въведат съобразно член 27 от Шеста директива. Обаче, този риск не съществува, когато от обективни доказателства следва, че разходите са били направени за строго служебни цели.

57. По тази причина твърденията на френското правителство, Съвета и Комисията и посочени в точки 53 и 54 от настоящото решение, не могат да бъдат приети. Факт е, че, независимо от трите изключения, посочени в член 1, параграф 2, Решение 89/487 разрешава на Френската република да откаже на икономически оператори правото на приспадане на ДДС, наложен спрямо разходи, чието строго служебно естество те могат да докажат.

58. От приложението на системата за изключение от правото на приспадане, разрешено от Решение 89/487, следва, като последица невъзможността на предприятията да приспаднат ДДС, наложен по отношение на направените служебни разходи, и по този начин ДДС се налага по отношение на някои форми на междинно потребление, в противоречие на принципа на правото на приспадане на ДДС, който гарантира неутралността на този данък.

59. Що се отнася до необходимото естество на поисканото изключение от правото на приспадане, трябва да се посочи, първо, че Решение 89/487 не посочва мотивите, поради които е било необходимо изключението, поискано от френското правителство, за да се предотврати някои неплащания и избягвания на данъци.

60. Второ, трябва да се отбележи, че за да съответства един акт на Общността относно системата на ДДС на принципа на пропорционалност, разпоредбите, които той възплъщава трябва да бъдат необходими за постигането на конкретната преследвана от нея цел и да имат най-малкото възможно действие спрямо целите и принципите на Шеста директива.

61. Макар и необходимо средство, всяка мярка, която се състои в изключение на всички разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления от правото на

приспадане на ДДС, което е основен принцип на установената от Шеста директива система на ДДС, може да бъде по-малко в ущърб на този принцип, отколкото предвиждащото се или вече съществуващото в националния правен ред изключение от правото на приспадане на някои разходи, то не изглежда необходимо за борбата с неплащането и избягването на данъци.

62. Независимо че Съдът не е длъжен да коментира уместността на други възможни средства за борба с неплащането и избягването на данъци, включително ограничаване на разрешеното приспадане до определено ниво или въвеждането на контрол, по подобие на този, който се използва при данъка върху доходите или корпоративния данък, трябва да се отбележи, че в настоящия вид на правото на Общността, националното законодателство, което изключва от правото на приспадане на ДДС разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления без никаква разпоредба относно доказване липсата на неплащане и избягване на данъци от данъчнозадълженото лице, за да се ползва от правото на приспадане, не е средство, пропорционално на целта за борбата с неплащането и избягването на данъци и има непропорционално действие спрямо целите и принципите на Шеста директива.

63. Следователно, отговорът на въпросите, от tribunal administratif, Nantes, и tribunal administratif, Melun, трябва да бъде, че Решение 89/487 е недействително.

По ограничаване във времето на действието на решението

64. По време на съдебното заседание френското правителство посочва възможността, в случай на постановяване от Съда, че Решение 89/487 противоречи на принципа на пропорционалност, Съдът да ограничи във времето действието на настоящото решение.

65. В подкрепа на това искане, френското правителство се позовава на законните очаквания, които то е оправомощено да поддържа по отношение на съответствието на Решение 89/487 с правото на Общността. В тази връзка, то отбелязва, че съблюдава рамката, предписана в член 27 от Шеста директива, с цел първо да получи поддръжка от Комисията и след това Решение на Съвета, което разрешава на френските власти да приложат, като дерогация и в очакване на приемането на хармонизираната система относно изключенията от правото на приспадане на ДДС, изключение от правото на приспадане относно разходи за настаняване, хранене, посрещане и забавления, направени в полза на ненаети от предприятието лица. Поддръжката на Комисията и решението на Съвета карат френското правителство да поддържа неоснователни надежди, че Решение 89/487 е съвместимо с правото на Общността.

66. Трябва да се отбележи, че само по изключение, в приложение на общия принцип на правната сигурност, който е присъщ на общностния правен ред, Съдът може да ограничи възможността за някое засегнато лице да се позове на така тълкуваните разпоредби с оглед оспорването на добросъвестно установените

правни отношения. Както Съдът последователно поддържа, такова ограничение може да бъде направено само в същинското решение относно исканото тълкуване. При определяне на ограничаване действието във времето на едно решение е необходимо да се има предвид, че независимо че практическите последици от всяко съдебно решение трябва внимателно да се преценят, Съдът не може да отиде толкова далеч, че да снижи обективността на правото и да изложи на опасност неговото бъдещо приложение поради възможните последици от едно съдебно решение (Решение от 2 февруари 1988 г. по дело *Blaizot* 24/86, *Recueil*, стр. 379, точки 28 и 30, и Решение от 16 юли 1992 г. по дело *Legros* и др. C-163/90, *Recueil*, стр. I-4625, точка 30).

67. По отношение на настоящото преюдициално запитване, трябва да се отбележи, че това е първият път, когато едно правителство се позовава на принципа на легитимните очаквания в подкрепа на искане за ограничаване във времето на действието на едно решение. На този принцип, който е естествена последица от принципа на правната сигурност (Решение от 15 февруари 1996 г. по дело *Duff* и др. C-63/93, *Recueil*, стр. I-569, точка 20, и Решение от 18 май 2000 г. по дело *Rombi* и *Arkopharma* C-107/97, *Recueil*, стр. I-3367, точка 66), най-общо се позовават частноправни субекти (икономически оператори), които се намират в положение на легитимни очаквания, създадени от публичните власти (вж. например, упоменатото по-горе Решение по дело *Duff* и др., точка 22, и цитираната съдебна практика). Както е посочил генералният адвокат в точка 83 от своето заключение, едно правителство не може да се позовава на принципа на легитимните очаквания, за да се избегнат последиците на едно решение на Съда, определящо за недействителен един акт на Общността, тъй като това би застрашило възможността за частноправните субекти да бъдат защитени от основано на незаконни правила поведение на публичните власти.

68. Във всеки случай, независимо че в настоящото дело Комисията и Съветът поддържат искането на френските власти за дерогация от правилата на член 17 от Шеста директива по причини, свързани с борбата с неплащането и избягването на данъци, съдебната практика на Съда ясно изисква това вторичното право да съответства на общите принципи на правото, и по-специално принципа на пропорционалност (вж. в тази връзка, Решение от 5 юли 1977 г. по дело *Bela-Mühle* 114/76, *Recueil*, стр. 1211, точки 5 - 7 и Решение от 11 юни 1988 г. по дело *Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises* C-361/96, *Recueil*, стр. I-3495, точка 30). По-специално Съдът вече е решавал, че една мярка, основана на член 27 от Шеста директива и предназначена да предотврати неплащането и избягването на данъци, не може да дерогира от принципа, поставен от Шеста Директива, освен в строго необходимите за постигането на тази цел граници (вж. в тази връзка, Решение от 10 април 1984 г. по дело *Комисия/Белгия* 324/82, *Recueil*, стр. 1861, точка 29), и следователно трябва да съблюдава принципа на пропорционалност.

69. В настоящото дело френските власти до голяма степен допринасят за определянето на съдържанието на Решение 89/487, което дословно възпроизвежда тяхното искане за дерогация (точки 9 и 10 от писмото от 13 април 1989 г.), в

смисъл, че позволява като специална мярка, предназначена за предотвратяване на неплащането и избягването на данъци, изключението от правото на приспадане на ДДС, дори когато строго служебното естество на въпросните разходи може да се докаже. При тези обстоятелства, не е било невъзможно френските власти да знаят, че по своето съдържание Решение 89/487 не е съвместимо с принципа на пропорционалност и, следователно, не могат да твърдят, че са могли основателно да вярват, че това Решение е действително.

70. При тези обстоятелства, не е уместно ограничаването във времето на действието на настоящото решение.

По съдебните разноски

71. Разходите, направени от френското правителство, от Съвета и от Комисията, 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 националните съдилища, последните следва да се произнесат по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът, (пети състав),

като се произнася по въпросите, поставени пред него от tribunal administratif, Melun, с решение от 3 декември 1998 г. и от tribunal administratif, Nantes, с Решение от 11 май 1999 г., реши:

Решение 89/487/ЕИО на Съвета от 28 юли 1989 г., разрешаващо на Френската република да приложи мярка за дерогация от член 17, параграф 6, алинея втора от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота, е недействително.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 19 септември 2000 година.

Подписи