



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

19 декември 2012 година *

„Данъчни въпроси — ДДС — Втора директива 67/228/ЕИО — Член 8, буква а) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Доставка на стоки — Данъчна основа — Комисиона, заплащана от дружество за дистанционни продажби на негов търговски представител — Покупки от клиенти, трети лица — Ценови намаления след възникване на данъчното събитие — Непосредствено действие“

По дело C-310/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Обединеното кралство) с акт от 26 май 2011 г., постъпил в Съда на 20 юни 2011 г., в рамките на производство по дело

Grattan plc

срещу

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н А. Rosas, изпълняващ функцията на председател на втори състав, г-н U. Lohmus, г-н А. Ó Caoimh, г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), г-н С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 юли 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Grattan plc, от г-жа Н. Stone, solicitor, и г-н Р. Lasok, QC, и г-жа R. Haynes, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа С. Murrell и г-жа E. Jenkinson, както и от г-н L. Seeboruth, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа С. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 септември 2012 г.,

* Език на производството: английски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 8, буква а) и на точка 13 от приложение А към Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, стр. 1303, наричана по-нататък „Втора директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Grattan plc (наричано по-нататък „Grattan“) и Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) във връзка с възстановяване на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за комисионите, плащани на лица, посочени като „търговски представители“, за закупени стоки, поръчани с тяхното посредничество, за периода 1973—1977 г.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 5 от Втора директива гласи:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

2. За доставка по смисъла на параграф 1 се считат и:

[...]

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона;

[...]

5. Данъчното събитие се счита за настъпило към момента, в който е извършена доставката. [...]“. [неофициален превод]

- 4 В точка 8 от приложение А към Втора директива се уточнява, че „[п]од „данъчно събитие“ следва да се разбира възникването на данъчното задължение“.

- 5 Член 8, буква а) от Втора директива гласи следното:

„Облагаемата основа е:

а) при доставката на стоки или услуги всичко, което представлява насрещна престация за доставката на стоките или на услугите, включително всички разходи и данъци, освен самия [ДДС] [...]“. [неофициален превод]

- 6 Точка 13 от приложение А към тази директива дава определение на изрази „насрещна престация“ като означаващ:

„[...] всичко, което е получено срещу доставката на стоки или услуги, включително и допълнителните разходи (амбалаж, транспорт, застраховки и т.н.), т.е. не само размерът на получените суми, но също така, например, стойността на получените в замяна стоки [...]“.
[неофициален превод]

- 7 Член 11, 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 (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), която заменя Втора директива, считано от 1978 г., предвижда в относимата си част следното:

„1. Данъчната основа е:

- а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

[...]

3. Данъчната основа не включва:

- а) намаленията на цените като отстъпка за предсрочно плащане;
- б) отбива от цената и възвръщаемите парични отстъпки, договорени с купувача или получателя към датата на изпълнение на сделката;

[...]“.
[неофициален превод]

- 8 Член 11, В, параграф 1 от Шеста директива гласи:

В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или на отбив от цената след извършването на доставката, данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

При пълно или частично неплащане обаче държавите членки могат да дерогират тази разпоредба[...]. [неофициален превод]

Правото на Обединеното кралство

- 9 Към момента на настъпване на обстоятелствата по делото в главното производство обсъжданата разпоредба на националното право е член 10, параграф 2 от Закона за финансите от 1972 г. (Finance Act 1972), която е предвиждала следното:

„Ако доставката се осъществява срещу определена парична сума, за нейна стойност се приема размерът на тази сума, увеличен с дължимия данък“.

- 10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) изтъква, че националното законодателство не съдържа разпоредби, които да предвиждат последващо намаляване на стойността на доставките поради ценови намаления или възвръщаеми търговски отстъпки след извършване на доставката.

- 11 До 1 януари 1978 г. държавите членки е следвало да адаптират „действащия режим на облагане с [ДДС]“ в съответствие с разпоредбите на Шеста директива.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 12 Grattan е представляващ член на група дружества, регистрирани по ДДС, които през разглеждания в главното производство период са извършвали дистанционни продажби (наричани по-нататък „дружествата“). Те прибегвали до услугите на търговски представители, които получавали комисиони за покупките, направени от трети лица (наричани по-нататък „покупки от трети лица“), които били крайните потребители (наричани по-нататък „непреките клиенти“), на които те изпращали каталозите на дадено дружество. Търговският представител предавал направените от непреките клиенти поръчки с телефонно обаждане в колцентъра или с изпращането на попълнен формуляр за поръчка. По принцип поръчаните стоки били доставяни на търговския представител за редистрибуция към непреките клиенти. Извършеното от непреките клиенти плащане за стоките се получавало от търговския представител и се превеждало периодично на дружеството за дистанционни продажби.
- 13 Търговските представители получавали комисиона в размер на 10 % от преведените от тях суми на съответното дружество за направените от самите тях покупки на стоки от каталога за дистанционни продажби и за покупките, направени от трети лица. Комисионата се вписвала в счетоводните книги на дружеството като търговски кредит, след което търговският представител можел да я получи по някой от следните начини:
- търговският представител е можел да иска плащането ѝ с чек;
 - търговският представител е можел да прихване кредита със салдото по своята сметка, за да намали задълженията си към дружеството за стоките, които е закупил от него;
 - търговският представител е можел да използва кредита изцяло или частично за разплащане при закупуването на нови стоки.
- 14 Когато комисионата се е заплащала с чек или е била прихващана срещу задължения по сметката на търговския представител в дружеството, тя се посочвала като плащане „в пари“. Когато се приспадала при закупуването на нови стоки, тя се посочвала като плащане „в стоки“. Спорът във висящото производство пред запитващата юрисдикция се отнася единствено до случаите, в които комисионата е била заплащана „в пари“.
- 15 Дружествата начислявали ДДС върху пълната каталожна цена, включително и размера на заплащаната на търговските представители комисиона. Grattan иска от Commissioners да му бъде възстановен ДДС в размер, съответстващ на тази комисиона, с мотива че тя представлява възвръщаема парична отстъпка, която намалява цената или данъчната основа на доставките на стоки, извършени от дружествата за търговските представители. Commissioners възстановяват ДДС върху тези комисиони, с изключение на получените в пари за покупките, направени от трети лица през периода от 1973 г. до 1 януари 1978 г.
- 16 Пред запитващата юрисдикция Grattan изтъква, че получените в пари комисиони за покупките, направени от трети лица, са били отбив от цената, заплащана от търговския представител за закупените от него стоки от дадено дружество (когато тези комисиони са получавани на датата на доставката), или възвръщаеми парични отстъпки (когато комисионите са получавани след доставката). Следователно цената или данъчната основа трябвало да бъде намалена. Това било видно от член 11, В, параграф 1 от Шеста директива, а преди 1978 г. — от член 8, буква а) и точка 13 от приложение А към Втора директива, както и във всички случаи от принципа на данъчен неутралитет, който съществувал преди 1978 г.

- 17 Commissioners изтъкват, че Втора директива не изисква държавите членки да въвеждат мерки, които да предвиждат намаляване с обратно действие на данъчната основа след извършване на доставката, както предвижда това член 11, В, параграф 1 от Шеста директива. Освен това член 8, буква а) от Втора директива не бил достатъчно прецизен, за да има непосредствено действие. Commissioners преценяват, че са налице релевантни различия между комисионите, получавани за направените от трети лица покупки, и комисионите за собствените покупки на стоки от търговските представители, направени от каталога за дистанционните продажби.
- 18 При тези условия First-tier Tribunal (Tax Chamber) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„По отношение на периода преди 1 януари 1978 г. има ли данъчнозадължено лице правото по силата на непосредственото действие на член 8, буква а) от [Втора директива] и/или на принципите на данъчен неутралитет и равно третиране да третира a posteriori данъчната основа на доставка на стоки като намалена, когато след датата на тази доставка на стоки нейният получател получава от доставчика кредит, който той избира да приеме или като плащане в пари, или като кредит срещу дължими към доставчика суми във връзка с вече доставени на получателя стоки?“.

По преюдициалния въпрос

- 19 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 8, буква а) от Втора директива трябва да се тълкува в смисъл, че той дава на данъчнозадължено лице правото да третира a posteriori данъчната основа за доставка на стоки като намалена, когато след датата на тази доставка на стоки търговският представител получава от доставчика кредит, който той избира да приеме или като плащане на пари, или като кредит срещу дължими към доставчика суми във връзка с вече извършени доставки на стоки.
- 20 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни, че член 8, буква а) от Втора директива е предвиждал, че данъчната основа е „при доставката на стоки или услуги всичко, което представлява насрещна престация за доставката на стоките или на услугите, включително всички разходи и данъци, освен самия [ДДС]“.
- 21 На израза „насрещна престация“, използван в член 8, буква а) от тази директива, е дадено определение в точка 13 от приложение А като означаващ: „[...] всичко, което е получено срещу доставката на стоки или услуги, включително и допълнителните разходи (амбалаж, транспорт, застраховки и т.н.), т.е. не само размерът на получените суми, но също така, например, стойността на получените в замяна стоки [...]“.
- 22 Следва да се припомни, че понятието „насрещна престация“ е част от разпоредба на правото на Съюза, която не препраща към правото на държавите членки за определяне на неговия смисъл и обхват; от това следва, че тълкуването на понятието в общия му смисъл не би следвало бъде оставено на преценката на всяка държава членка. Тази насрещна престация е субективна стойност, щом като данъчната основа за доставките на услуги е реално получената цена, а не преценявана по обективни критерии стойност (Решение от 5 февруари 1981 г. по дело *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, *Recueil*, стр. 445, точки 9 и 13).
- 23 За да се определи дали член 8, буква а) от Втора директива е налагал на държавите членки да допускат изменение на посочената насрещна престация и въз основа на това — последваща корекция на данъчната основа след датата на възникването на данъчното събитие, следва да се разгледат също така и разпоредбите на тази директива относно определянето, декларирането и заплащането на ДДС. Определянето на данъчната основа предполага всъщност наличието на насрещна престация и на данъчно събитие.

- 24 Следва да се посочи в това отношение, че съгласно член 5, параграф 5 от Втора директива, „[Д]анъчното събитие се счита за настъпило към момента, в който е извършена доставката“. Определение на израза „данъчно събитие“, използван в тази разпоредба, се дава в точка 8 от приложение А към тази директива като „възникване на данъчното задължение“.
- 25 Следва да се установи, че никоя разпоредба от Втора директива не предвижда възможност за определянето към по-късен момент на възникването на данъчното събитие или за неговото отлагане по друг начин. Тази директива освен това не съдържа никаква разпоредба, която да предвижда изменение на вече възникнало данъчно задължение.
- 26 При тези условия следва да се установи, както посочва генералният адвокат в точка 41 от своето заключение, че по силата на член 5, параграф 5 от Втора директива данъчното задължение на данъчнозадълженото лице възниква в размер, следващ от данъчната основа, определена към датата на доставката.
- 27 Следователно трябва да се изтъкне, че нито член 8, буква а), нито някой друг член от Втора директива би могъл да бъде тълкуван в смисъл, че се е изисквало да се допуска корекция на данъчната основа или на данъка, платен впоследствие, след извършване на доставката, което е датата на възникване на данъчното събитие.
- 28 Що се отнася, по-нататък, до принципа на данъчен неутралитет, важно е да се припомни, че този принцип, който е основен принцип на общата система по ДДС, съставлява израз на принципа на равно третиране в областта на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 47). Този принцип по-конкретно има за последица, че данъчнозадължените лица не трябва да бъдат третирани различно за сходни престации, които са конкурентни помежду си (вж. в този смисъл Решение от 27 април 2006 г. по дело Solleveld и Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, Recueil, стр. I-3617, точка 39 и цитираната съдебна практика).
- 29 Принципът на данъчен неутралитет не е правна норма на първичното право, която сама по себе си да позволява да се определи данъчната основа по смисъла на член 8, буква а) от Втора директива (вж. в този смисъл Решение от 15 ноември 2012 г. по дело Zimmerman, C-174/11, точка 50 и цитираната съдебна практика). Той не допуска и компенсиране на обстоятелството, че Втора директива не съдържа никаква разпоредба, сравнима с член 11, В, параграф 1 от Шеста директива.
- 30 По силата на другото схващане за същия този принцип размерът на ДДС, който следва да се събере от данъчната администрация, трябва да съответства точно на размера, деклариран във фактурата за целите на ДДС и платен от крайния потребител на данъчнозадълженото лице (Решение от 10 юли 2008 г. по дело Koninklijke Ahold, C-484/06, Сборник, стр. I-5097, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- 31 В делото по главното производство, видно от представената пред Съда преписка, непрекият клиент в качеството си на краен потребител на стоките е трябвало да заплати каталожната цена за закупените от него стоки и не е получавал комисиона от дружеството. Всъщност е било предвидено, че тази комисиона е трябвало за бъде изплатена на търговския представител, а не на непрекия клиент. При тези условия и по силата на припомнените в предходната точка принципи следва да се съобрази, че насрещната престация за доставката е съответствала на пълната каталожна цена без намалението и че следователно данъчната основа е била съставена от тази цена.
- 32 Следва да се разгледа и доводът на Grattan, съгласно който било неправилно да се разграничава положението преди 1 януари 1978 г. от съществуващото след тази дата, доколкото това разграничаване не било съобразено с приемствеността в режима на ДДС.

- 33 В това отношение следва да се подчертае, така както прави генералният адвокат в точки 49 и 50 от своето заключение, че степента на хармонизация при действието на Втора и Шеста директива не е съизмерима. По-конкретно принципът на общата система на ДДС, въведен с Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, стр. 1301) в много отношения все още не е давал изчерпателна уредба, и по-конкретно не е определял по никакъв начин единна данъчна основа.
- 34 Както Съдът е посочил в точка 12 от Решение от 5 май 1982 г. по дело *Schul Douane Expéditeur* (15/81, Recueil, стр. 1409), Шеста директива е хармонизирала понятията за данъчно събитие и за изискуемост на данъка и е внесла хармонизация по отношение на данъчната основа.
- 35 Именно в този контекст законодателят на Съюза е приел член 11, В, параграф 1 от Шеста директива, който възлага на държавите членки задължението да определят условията, при които данъчната основа се намалява *a posteriori*. Тази разпоредба задължава по принцип държавите членки да намаляват данъчната основа всеки път когато след изпълнение на сделка цената не е получена частично или в пълния ѝ размер от данъчнозадълженото лице (вж. Решение от 3 юли 1997 г. по дело *Goldsmiths*, C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точки 16—18 и Решение от 29 май 2001 г. по дело *Freemans*, C-86/99, Recueil, стр. I-4167, точка 33).
- 36 Видно от точки 25—27 от настоящото решение, тази разпоредба не е имала съответствие във Втора директива. Освен това обстоятелството, че Съветът на Европейския съюз е приел член 11, В, параграф 1 от Шеста директива, в допълнение на член 11, А, подкрепя тълкуването, съгласно което разпоредбата на посочения член 11, В не е била присъща на член 11, А от Шеста директива или на предшестващия го член 8, буква а) от Втора директива.
- 37 С оглед на всички гореизложени съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 8, буква а) от Втора директива трябва да се тълкува в смисъл, че той не дава на данъчнозадължено лице правото да третира *a posteriori* данъчната основа на доставка на стоки като намалена, когато след датата на тази доставка на стоки търговският представител получава от доставчика кредит, който той избира да приеме или като плащане в пари, или като кредит срещу дължими към доставчика суми във връзка с вече извършени доставки на стоки.

По съдебните разноски

- 38 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 8, буква а) от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че той не дава на данъчнозадължено лице правото да третира *a posteriori* данъчната основа на доставка на стоки като намалена, когато след датата на тази доставка на стоки търговският представител получава от доставчика кредит, който той избира да приеме или като плащане в пари, или като кредит срещу дължими към доставчика суми във връзка с вече извършени доставки на стоки.

Подписи