

Дело C-573/18

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

13 септември 2018 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

13 юни 2018 г.

Жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

C GmbH & Co. KG

Ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване:

Данъчна служба Z

[...]

BUNDESFINANZHOF (Федерален финансов съд)

Дело № XI R 6/17

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

по дело

при страни:

C GmbH & Co. KG,

жалбоподател в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване

[...]

срещу

Данъчна служба Z

ответник в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване,

относно данък върху добавената стойност (ДДС) за 2005 г. и 2006 г.

XI-ти съдебен състав

[...]

[...]

определи на 13 юни 2018 г.:

I. Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:
[ориг. 2]

1. Трябва ли при обстоятелства като тези по главното производство, при които организация на производителите по смисъла на член 11, параграф 1 и член 15 от Регламент (ЕО) № 2200/96 на Съвета от 28 октомври 1996 година относно общата организация на пазара на плодове и зеленчуци (наричан по-нататък „Регламент № 2200/96“) доставя имуществени активи на производителите, които са нейни членове, в замяна на което тази организация получава от производителите плащания, които не покриват покупната цена на тези активи, да се приеме, че

а) е налице замяна с доплащане на разликата в стойността на заменяните вещи, предвид факта че като насрещна престация за доставката производителите са поели договорно задължение към тази организация да ѝ доставят плодове и зеленчуци за срока за целевото ползване на получените имуществени активи, така че облагаемата основа на доставката да е покупната цена на инвестиционните стоки, която организацията на производителите е заплатила на предходните нейни доставчици?

б) пълният размер на действително платената сума за доставката от оперативния фонд е „субсидия, пряко свързана с цената на тези доставки“ по смисъла на член 11, част А, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на правните разпоредби на държавите членки относно данъка върху оборота (наричана по-нататък „Директива 77/388/ЕИО“), поради което в данъчната основа се включва и размерът на финансовата помощ по смисъла на член 15 от Регламент № 2200/96, предоставена на оперативния фонд въз основа на оперативна програма?

2. В случай че отговорът на първия въпрос е в смисъл, че в данъчната основа се включват само плащанията от производителите, но не и задължението им за доставки и финансовата помощ, допуска ли член 11,

част А, параграф 1, буква а) от Директива 77/388/ЕИО при посочените в първия въпрос обстоятелства основана на член 27, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО специална национална мярка, каквато предвижда член 10, параграф 5, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота), съгласно която данъчната основа на доставките към производителите е покупната цена, на инвестиционните стоки, платена от организацията на производителите на предходните нейни доставчици, тъй като производителите са свързани лица?

3. При отрицателен отговор на втория въпрос, в сила ли е това правило също и в случаите, в които производителите имат право на пълно приспадане на ДДС, тъй като приспадането на ДДС върху инвестиционни стоки подлежи на корекция (член 20 от Директива 77/388/ЕИО)? [ориг. 3]

II. Спира производството по ревизионно обжалване до постановяване на окончателното решение на Съда на Европейския съюз по преюдициалното запитване.

Мотиви

А.

- 1 Жалбоподателят в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване (наричан по-нататък „жалбоподателят“) има правноорганизационната форма на GmbH & Co. KG. (учредено по германското право командитно дружество, чийто комплементар е дружество с ограничена отговорност). Командитист в това дружество през спорните години (2005 и 2006 г.) е по-специално С-еГ (регистрирана кооперация по германското право) или нейният праводател, като С-еГ е жалбоподател и по дело XI R.5/17.
- 2 През спорните години жалбоподателят извършва дейност като търговец на едро с плодове и зеленчуци, като препродава на пазара произведената продукция на нейните членове, която те ѝ доставят. Освен това жалбоподателят е признат като организация на производители за целите на Регламент № 2200/96.
- 3 Съгласно член 15 от Регламент № 2200/96 организациите на производителите с такъв статут могат да формират т.нар. оперативен фонд. Този фонд е частноправно имущество, предназначено за постигането на определена цел по смисъла на член 1, параграф 1, точка 5 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „KStG“), като средствата във фонда се набират наполовина от финансови вноски на членовете на организацията на производители и наполовина от финансови помощи по смисъла на член 15, параграф 1 от Регламент № 2200/96 (наричани по-нататък „финансовите помощи“).

4 Със средствата от оперативния фонд могат да се финансират т.нар. оперативни програми, които се представят на компетентните национални органи и задължително се одобряват от тях (член 15, параграф 2, буква б) и член 16, параграф 1 от Регламент № 2200/96). Съдържанието на оперативните програми може да е насочено по-специално към инвестиции в предприятията на отделните членове **[ориг. 4]** на организацията на производителите (вж. член 8, параграф 2 във връзка с точка 17 от приложение I към Регламент (ЕО) № 1433/2003 на Комисията от 11 август 2003 година за определяне на подробни правила за прилагане на Регламент (ЕО) № 2200/96 на Съвета по отношение на оперативните фондове, оперативните програми и финансовата помощ (наричан по-нататък „Регламент № 1433/2003“).

5 През спорните години вноските са направени съответни инвестиции в предприятия на отделни производители. Във връзка с това жалбоподателят сключва с различни производители т.нар. „Проектен договор“ (наричан по-нататък „договорът“). Той предвижда следното (извлечение) (сравни с примера за проектен договор, сключен с г-н X на 4 февруари 2005 г.).

6 **„1. Проект**

Предмет на договора е изпълнението на проекта [...] като част от оперативната програма [...] [на жалбоподателя] по смисъла на член 15 от Регламент (ЕО) № 2200/96 във връзка с Регламент (ЕО) № 1433/2003.

7 **2. Изпълнение**

[...]

8 **3. Съсобственост и управление**

3.1 [...]

3.2 Страните по договора са съгласни да притежават имуществените активи по проекта в режим на равноделна съсобственост [...]. [...]

9 **4. Финансиране**

4.1 Провизорният размер на инвестицията е [...] **[ориг. 5]**

4.2 Средствата, необходими за изпълнение на проекта, се набират чрез:

а) 50 % от стойността — чрез плащане от страна на производителя, съответстващо на стойността на неговия съсобствен дял, [тоест на половината от придобиваните имуществени активи].

б) 50 % от стойността — чрез оперативния фонд на организацията на производители, от които

- aa) половината са средства от получените финансови помощи, а
- bb) останалата половина — от специални вноски на производителя в оперативния фонд . [...]

4.4 Отпуснатата от подпомагащия орган парична помощ по т. 4.2.б) aa) се финансира предварително от оперативния фонд.

4.5 Средствата, които следва да бъдат внесени съгласно т. 4.2.б) bb), се внасят от производителя като специални парични вноски към оперативния фонд в размер на 1,75 % от нетната печалба от продажбата на пазара. [...]

10 **6. Обвързващо целево ползване, право на изкупуване, задължение за предоставяне на разположение**

6.1 По отношение на обвързващото целево ползване и неговия срок е в сила следното: постройките или строителните обекти трябва да се ползват за целта, за която е получена субсидията, в продължение на 12 години, [...] техническите съоръжения и машините трябва да се ползват за целта, за която е получена субсидията, в продължение на 5 години [...]. [...]

6.2 В срока за целево ползване имущественият актив, за който се отнася проектът, се използва съвместно от страните по договора само за целта, за която е получена субсидията. [...]

6.3 В срока за целево ползване производителят се задължава [...] да предоставя въз основа на действащия договор за периодични доставки цялата си продукция на [жалбоподателя] за изкупуване и пласиране на пазара.

6.4 При поискване [...] [от жалбоподателя] частта от продукцията, финансирана чрез този договор, се предоставя по всяко време за изкупуване на организацията на производителите. [...]

11 **9. Прехвърляне на собствеността**

9.1 След изтичане на срока за целево ползване [жалбоподателят] прехвърля на производителя безвъзмездно своя дял от съсобствеността“. В това отношение [жалбоподателят] приема, че след изтичането на срока за целево ползване производителят ще продължи да си сътрудничи с [жалбоподателя]. [...]“.

12 [...] [ориг. 6]

13 Жалбоподателят прави поръчката за съответния имуществен актив, предмет на договора, и на него издават съответната фактура (предходните достъпници(те)).

- 14 В преобладаващата част от случаите жалбоподателят фактурира на съответния производител 75 % от нетните разходи за закупуването на имуществения актив с включен ДДС. Останалите 25 % от тези разходи се заплащат чрез отпуснатата финансова помощ.
- 15 През 2006 г. обаче отчасти финансирането е изцяло чрез оперативния фонд. В тези случаи жалбоподателят фактурира на съответния производител само 50% от нетните разходи за закупуването на имуществения актив с включен ДДС. Останалите 50 % от разходите за закупуване се покриват чрез отпуснатата финансова помощ.
- 16 С данъчните си декларации по ДДС за 2005 г. (от 8 март 2007 г.) и за 2006 г. (от 9 ноември 2007 г.) жалбоподателят декларира пълно приспадане на ДДС по фактурите, издадени от предходните доставчици, и посочва, че дължи ДДС (единствено) по фактурите, издадени от производителите. Тя не третира изплатените от оперативния фонд суми като възнаграждение за доставките на производителите, които е извършила.
- 17 След провеждане на данъчна ревизия на жалбоподателя, на 4 февруари 2013 г. ответникът в първоинстанционното производство и в производството по ревизионно обжалване (Finanzamt (данъчната служба, наричана по-нататък „ФА“) издава **[ориг. 7]** данъчни актове за изменение на задължението за ДДС за спорните години, като приема, че още от самото начало жалбоподателят е прехвърлил на съответните производители правото на разпореждане с целия имуществен актив, предмет на Договора (а не само по отношение на 50%-ния дял от собствеността) и следователно е извършила доставка; впрочем имущественият актив; всъщност доставката се извършвала директно на производителя и той пряко въвел в експлоатация съответния актив. Действително, предоставената на оперативния фонд финансова помощ представлявала освен това („същинска“) необлагаема субсидия. Тъй като производителите се явявали член-кооператори на С-eG, към извършените от С-eG доставки на съответните производители обаче следвало да се приложи минималната данъчна основа по член 10, параграф 5, точка 1 във връзка с член 10, параграф 4 от Umsatzsteuergesetz (наричан по-нататък „UStG“). Покупната цена за С-eG били платените от нея на предходните доставчици (нетни) суми. Подадената по административен ред жалба е отхвърлена (с акт по жалбата от 14 май 2013 г.).
- 18 Finanzgericht (Финансов съд, наричан по-нататък „FG“) отхвърля жалбата по съдебен ред. Този съд приема за правилен извода на FA, че в данъчната основа по ДДС при доставките на М-eG за съответните производители в рамките на оперативните програми се включва не само платеното от производителите. Според съда обаче това следва не от член 10, параграф 5, точка 1 във връзка с член 10, параграф 4 от UStG (минимална данъчна основа), а от член 10, параграф 1, трето изречение от UStG; плащането от оперативния фонд представлявало плащане от трето лице.

- 19 В ревизионната си жалба жалбоподателят твърди, че е нарушено материалното право. Съгласно Регламенти № 2200/96 и № 1433/2003 изплатените на жалбоподателя финансови помощи обслужвали за постигането на структурнополитически и екологични цели. Инвестициите в отделни предприятия също били част **[ориг. 8]** от „националната стратегия за устойчиви оперативни програми на организацията на производителите на плодове и зеленчуци“.
- 20 Жалбоподателят иска да бъдат отменени решението на предходната съдебна инстанция и актът, произнесен по жалбата по административен ред на 14 май 2013 г., и да се изменят издадените на 4 февруари 2013 г. данъчни актове за установяване на задължения за ДДС за 2005 г. и 2006 г., като се установи нов размер на дължимия ДДС и за целта се намали размерът на дължимия ДДС за 2005 г. с 10.745,37 EUR и на дължимия ДДС за 2006 г. със 140.737,40 EUR.
- 21 ФА иска ревизионната жалба да бъде отхвърлена като необоснована.
- 22 Ответникът защитава обжалваното решение на предходната съдебна инстанция.

Б.

- 23 Настоящият съдебен състав спира производството по делото на основание членове 74 и 121 от Finanzgerichtsordnung (Кодекс за производството пред финансовите съдилища, наричан накратко „FGO“) и на основание член 267, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) отправя до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) преюдициално запитване с формулираните в диспозитива преюдициални въпроси.
- 24 **Относителните правни разпоредби**

25 **1. Национално право**

Относителните разпоредби на националното право гласят следното:

26 **„Член 1 от UStG — Облагаеми сделки**

(1) Следните сделки подлежат на облагане с данък върху оборота:

1. доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на Германия от търговец в рамките на търговската му дейност [...].

27 **Член 3 от UStG — Доставка на стоки, доставка на услуги**

(1) Доставки, извършени от данъчнозадължено лице, са сделки, с които данъчнозадълженото лице или упълномощено от него лице предоставя на получателя или на **[ориг. 9]** упълномощено от него лице правото да се

разпорежда с имуществен актив от свое собствено име (прехвърляне на правото на разпореждане с имуществен актив).

[...]

(12) Сделка за замяна е налице, когато възнаграждението за доставка на стока се състои в доставка на друга стока. Сделка, подобна на замяна, е тази, при която възнаграждението за услуги се състои в доставка на стоки или на други услуги.

28 Член 10 от UStG Данъчна основа за доставки на стоки и услуги и вътреобщностни придобивания

(1) При доставките на стоки и услуги (член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение) [...] оборотът се определя въз основа на платеното възнаграждение. Възнаграждение е всичко платено от получателя на доставката за получаването ѝ след приспадане на данъка върху оборота. Насрещната престация обхваща и всичко, което лице, различно от получателя на доставката, изплати на данъчнозадълженото лице за доставката [...].

(2) [...] При замяна (член 3, параграф 12, първо изречение), при сделка, подобна на замяна (член 3, параграф 12, второ изречение) и [...] стойността на всяка доставка се третира като възнаграждение за доставката от другата страна. Данъкът върху оборота не е част от данъчната основа.

[...]

(4) Данъчната основа съответства:

1. при прехвърляне на имуществен актив по смисъла на член 1а, параграф 2 и на член 3, параграф 1а и при доставки по смисъла на член 3, параграф 1а — на покупната цена, включително разходите във връзка с имуществения актив или с имуществен актив от същия вид, а при липса на покупна цена — на себестойността на имуществения актив, и в двата случая съответно към момента на извършване на сделката;

2. [...]

3. [...]

Данъкът върху оборота не е част от данъчната основа.

(5) Параграф 4 се прилага съответно за:

1. доставка на стоки и услуги, извършвани от дружества и сдружения на лица по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—5 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък), неперсонифицираните обединения на лица, както и дружествата,

кооперациите или други обединения в рамките на развиваната от тях дейност по занятие в полза на собствениците на дялове, на съдружниците, на член-кооператорите или на членовете в обединението или на свързани с тях лица, както и доставката на стоки или услуги, извършвани от еднолични търговци на свързани с тях лица;

2. [...]

когато данъчната основа по параграф 4 превишава възнаграждението по параграф 1.“ [ориг. 10]

29 „Член 1 от KStG — Неограничено данъчно задължение

(1) Следните дружества, сдружения на лица и обособени имущества, чието централно управление или седалище се намират на територията на държавата, подлежат на облагане с корпоративен данък без ограничения:

[...]

5. неперсонифицирани сдружения, юридически лица без членски състав, учредени за постигането на определена цел, фондации и други обособени имущества за постигането на определена цел; [...]“.

30 2. Право на Съюза

Относимите към настоящия спор разпоредби на правото на Съюза се съдържат в членове 2 и 11 и в член 27, параграф 1 от (все още приложимата в спорните години) Директива 77/388/ЕИО, като за сделките, сключвани след 12 август 2006 г. е приложимо изменението, въведено с Директива 2006/69/ЕО на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации (наричана по-нататък „Директива 2006/69/ЕО“); приложими са и Регламент № 2200/96 и Регламент № 1433/2003.

31 II. Анализ въз основа на националното право

32 От анализа само въз основа на националното право следва, че жалбата трябва да бъде отхвърлена на няколко (независими едно от друго) основания

33 1. Страните и FG с основание единодушно приемат, че M-eG е доставила предмета на договорите на отделните производители (и не им е прехвърлила само 50-процентен дял от съсобствеността) още през спорните години (вж. по този въпрос [...] решение на Съда от 4 октомври 2017 г., Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [...] т. 33 и 34). [ориг. 11] Тези доставки са извършени възмездно — за което страните не спорят ([...]).

34 2. Страните и FG не са взели обаче под внимание обстоятелството, че като възнаграждение за доставката производителите, наред със задължението да внасят своя дял по т. 6.3. от Договора, са поели и задължение да доставят плодове и зеленчуци на жалбоподателя в рамките на срока на инвестицията. Във връзка с това, за да избегне повторенията, съдебният състав препраща към акта си за преюдициално запитване от същия ден по дело XI R 5/17.

35 3. Ако все пак не е налице замяна с доплащане на разликата в стойността на заменяните вещи, FG с основание приема, че съгласно член 10, параграф 1, трето изречение от UStG ([...]) възнаграждението за тези доставки включва не само фактурираните на производителите суми, но и плащанията от оперативния фонд ([...]). Във връзка с това, за да избегне повторенията, съдебният състав препраща към акта си за преюдициално запитване от същия ден по дело XI R 5/17.

36 4. Ако се приеме, че не е налице замяна с доплащане на разликата в стойността на заменяните вещи, нито че може да бъде споделено виждането на FG, според който плащането от оперативния фонд представлява възнаграждение от трето лице, би било правилно становището на FA, че съгласно националното право в настоящия спор **[ориг. 12]** данъчната основа за доставките от жалбоподателя към производителите съответства на покупните цени, платени от жалбоподателя на предходните ѝ доставчици. Този извод би следвал, както основателно приема FA, от член 10, параграф 5, точка 1 във връзка с член 5, параграф 4, първо изречение, точка 1 от UStG. Във връзка с това, за да избегне повторенията, съдебният състав препраща към акта си за преюдициално запитване от същия ден по дело XI R 5/17.

37 **III. Анализ въз основа на правото на Съюза**

Налице са обаче многопосочни съмнения дали тезите в рамките на изложения в буква Б. II анализ от гледна точка на националното право са съвместими с правото на Съюза, което налага да се прибегне към член 267, трета алинея ДФЕС.

38 1. Ако предвид по-дългия срок на задължението по т. 6.3 от договора в сравнение с този на задължението по член 11, параграф 1, буква в), точка 3 от Регламент № 2200/96 Съдът приеме, че при обстоятелства като тези в главното производство е налице замяна с доплащане на разликата в стойността на заменяните вещи от гледна точка на правото на Съюза, тъй като то не съдържа специална разпоредба, подобна на член 10, параграф 2, второ изречение от UStG, относно определянето на данъчната основа на сделките за замяна, тази данъчна основа би трябвало да се определи в съответствие с член 11, Част А, параграф 1, буква а) от Директива 77/388/ЕИО (вж. решения на Съда Bertelsmann от 3 юли 2001 г., C-380/99, EU:C:2001:372, [...] т. 17 и „Серебрянный век“ ЕООД, EU:C:2013:599, [...] т. 38). Съгласно тази разпоредба данъчната основа съответства на действителната равностойност на насрещната престация, която доставчикът

е получил или трябва да получи за своята доставка от нейния получател или от трето лице, включително субсидиите, пряко свързани с цената на тези сделки. **[ориг. 13]**

- 39 а) Във връзка с това би следвало да се вземе предвид задължението на производителите за доставка на тяхната продукция, което те са поели само с оглед на доставката на имуществените активи, както и това, че облагаема основа за доставката на такива активи е действителната равностойност на насрещната престация, която доставчикът получава в пряка връзка със своята доставка, ако насрещната престация може да получи парично изражение и представлява субективна стойност (вж. решение на Съда *Naturally Yours Cosmetics* от 23 ноември 1988 г., C-230/87, EU:C:1988:508, [...] т. 12 и 16).
- 40 б) Настоящият случай е именно такъв, като се има предвид, че доставките от жалбоподателя са на занижени цени и че производителите са поели задължение да ѝ доставят продукцията си от плодове и зеленчуци. В настоящия спор жалбоподателят получава от съответните производители в замяна на доставката на имуществения актив доплащане на разликата в пари и доставка на тяхната продукция, каквото задължение те са поели; данъчната основа за тези сделки би представлявала разликата до цената за закупуване, платена от жалбоподателя (вж. решение на Съда *Empire Stores* от 2 юни 1994 г., C-33/93, EU:C:1994:225, [...] т. 19), тъй като производителите са се задължили в посочения договор да извършват бъдещи доставки (вж. по този въпрос решения на Съда *RCI Europe*, EU:C:2009:507, [...] т. 31 и 33 и „Серебрянный век“ ЕООД, EU:C:2013:599, [...] т. 41).
- 41 в) От гледна точка на правото на Съюза обаче е налице съмнение дали сделката е замяна с доплащане на разликата, дори само поради обстоятелството, че задължението на производителите за доставка (с пократък срок) е възложено с устава, основаващ се на правото на Съюза (вж. член 11, параграф 1, буква в), точка 3 от Регламент № 2200/96).
- 42 г) Друг аргумент против такава преценка би могло да бъде обстоятелството, че **[ориг. 14]** за да бъде ДДС изискуем, преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни. Във връзка с това, за да избегне повторенията, съдебният състав препраща към акта си за преюдициално запитване от същия ден по дело XI R 5/17.
- 43 2. Независимо от това, с отговора на първия преюдициален въпрос, буква б) следва да се изясни дали при обстоятелства като тези по главното производство финансовата помощ по смисъла на член 15 от Регламент № 2200/96, на основание, че е предоставена на организацията на производителите от оперативния фонд, представлява „субсидия, свързана с цената на доставката“, която е отпусната от „трето лице“. Във връзка с това,

за да избегне повторенията, съдебният състав препраща към акта си за преюдициално запитване от същия ден по дело XI R 5/17.

- 44 3. Ако Съдът приеме, че при обстоятелства като тези по главното производство в случаите, когато са отпуснати финансови помощи, данъчната основа включва само платените от производителя суми, се поставя въпросът дали правото на Съюза допуска прилагането на минималната данъчна основа по член 10, параграф 5 от UStG.
- 45 а) Тази разпоредба е — доколкото в настоящото дело се разглеждат и доставки, извършени след 12 август 2006 г. — специална дерогационна национална мярка по смисъла на член 27, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО ([...]). Поради това в изготвения от Комисията Преглед на дерогационните разпоредби, в сила към 1 януари 2018 г. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf), тази разпоредба се определя като изключение от разпоредбата на член 11, част А, параграф 1, буква а от Директива 77/388/ЕИО. Поради това **[ориг. 15]** тя може да се прилага само ако е безусловно необходимо за предотвратяването на злоупотреби и данъчни измами (решение на Съда Skripalle от 29 май 1997 г., C-63/95, EU:C:1997:263, [...] т. 22 и сл. и т. 25 и сл.; [...]).
- 46 б) По отношение на правните сделки между свързани лица по принцип е налице известен риск от данъчни измами или отклоняване от данъчно облагане, особено при прилагането на минималната данъчна основа. В настоящия случай производителите заплащат възнаграждение в размер под пазарната цена, така че приходите от ДДС (а с това и собствените средства на ЕС) биха се намалили, ако субсидията не би била част от данъчната основа, а последната би включвала само продажната цена без субсидията.
- 47 в) Поради това рискът от злоупотреба с права или данъчна измама не съществува, ако обективните обстоятелства сочат, че данъчнозадълженото лице е действало коректно (вж. решение на Съда Skripalle, EU:C:1997:263, [...] т. 26).
- 48 г) Поради това на основание на член 10, параграф 5, точка 1 от UStG би могло да се окаже недопустимо прилагането на минималната данъчна основа, щом като занижената цена на доставката е в резултат на обстоятелството, че доставчикът е получил финансова помощ от ЕС за доставката. Това е съображението за отправянето на втория преюдициален въпрос.
- 49 С третия преюдициален въпрос следва да се изясни дали все пак е допустимо да се приложи минималната данъчна основа, въпреки че получателят на доставката има право на пълно приспадане на ДДС, тъй като доставката по занижени цени е доставка на **[ориг. 16]** инвестиционни стоки,

за които е предвидена корекция на първоначалното приспадане на ДДС (член 20 от Директива 77/388/ЕИО).

- 50 а) Действително, в това отношение (също и що се отнася до доставките, извършени до 12 август 2006 г.) ВФН приема, че съдебната практика във връзка с член 80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, съгласно която практика минималната данъчна основа е неприложима към доставки за данъчнозадължено лице, което има пълно право на приспадане на ДДС (вж. решение на Съда „Болкан енд Сий пропъртис“ АДСИЦ и „Провадинвест“ ООД от 26 април 2012 г., С-621/10 и С-129/11, EU:C:2012:248, [...]), по принцип е приложима и към специалната национална мярка, (която се основа на член 27, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО също и що се отнася до доставките, извършени след 2006 г.), каквато е разпоредбата на член 10, параграф 5 от UStG ([...]).
- 51 б) Въпреки това, в досегашната си практика ВФН приема, че е допустимо да се прилага минималната данъчна основа по член 10, параграф 5 от UStG също и по отношение на доставки на данъчнозадължено лице, което има право на пълно приспадане на ДДС, когато приспаднатият ДДС подлежи на корекция по смисъла на член 15а от UStG ([...]). ВФН счита, че в това отношение е възможен риск от злоупотреби и данъчни измами ([...]). Така например ако след придобиването на инвестиционната стока съответният селски стопанин, прилагащ общата ставка на ДДС, премине от общата към средната ставка (член 24 от UStG и, член 25 от Директива 77/388/ЕИО), това би довело съгласно член 15а, параграф 7 от UStG до корекция на приспадането на ДДС ([...]), **[ориг. 17]** която би била въз основа на сума на приспаднатия ДДС, съответстваща на по-малка данъчна основа. Предвид това обстоятелство ВФН счита, че е налице риск от отклоняване от данъчно облагане.
- 52 в) От гледна точка на правото на Съюза са налице съмнения дали това виждане съответства на становището на Съда в решение „Болкан енд Сий пропъртис“ АДСИЦ и „Провадинвест“ ООД (EU:C:2012:248, [...]), в което не съдържа такова ограничение.
- 53 5. Всички преюдициални въпроси са от значение за решаването на делото и всеки един от тях е обоснован с поредица от съображения, която поотделно взета има самостоятелно значение.
- 54 6. Правното основание за сезирането на Съда на Европейския съюз е член 267, трета алинея ДФЕС..
- [...]