



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

18 януари 2017 година¹

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Особен режим за облагане на маржа на печалбата — Понятие за стоки втора употреба — Продажби на резервни части от излезли от употреба автомобили“

По дело C-471/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Vestre Landsret (Западен окръжен съд, Дания) с акт от 2 септември 2015 г., постъпил в Съда на 7 септември 2015 г., в рамките на производство по дело

Sjelle Autogenbrug I/S

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, M. Vilaras (докладчик), J. Malenovský, M. Safjan и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 септември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Sjelle Autogenbrug I/S, от C. Bachmann, advokat,
- за датското правителство, от C. Thorning, в качеството на представител, подпомаган от D. Auken, advokat,
- за гръцкото правителство, от E. Tsaousi и K. Nasoroulou, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, първоначално от L. Lozano Palacios и M. Clausen, а впоследствие от L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt и M. Clausen, в качеството на представители,

¹ — Език на производството: датски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 септември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Sjelle Autogenbrug I/S и Skatteministeriet (Министерство на данъците и акцизите, Дания) относно приложимостта на режима за облагане на маржа на печалбата към продажбата на части, демонтирани от излезли от употреба превозни средства, предназначени за продажба като резервни части.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112

- 3 Съображение 51 от Директива 2006/112 гласи:

„Подходящо е да се приеме режим за данъчно облагане в Общността, който да бъде приложен за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, с оглед предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица“.

- 4 Съгласно член 1, параграф 2 от тази директива:

„Принципът на общата система на [данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“)] изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността.

[...]“.

- 5 Озаглавеният „Специални режими“ дял XII от Директива 2006/112 съдържа глава 4, „Специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“, която се състои от членове 311—343 от тази директива.

6 Съгласно текста на член 311, параграф 1, точки 1 и 5 от посочената директива:

„За целите на настоящата глава и без да се засягат други разпоредби на Общността, се прилагат следните дефиниции:

1) „стоки втора употреба“ са движими материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети и различни от благородни метали или скъпоценни камъни, както са дефинирани от държавите членки.

[...]

5) „данъчнозадължен дилър“ означава всяко данъчнозадължено лице, което в процеса на икономическата си дейност и с цел да ги препродаде, закупува, или прилага за целите на своята дейност, или внася, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети независимо от това, дали данъчнозадълженото лице действа от свое собствено име или от името на друго лице, в съответствие с договор, по който е длъжима комисиона за покупката или продажбата“.

7 Раздел 2 от глава 4, съдържаща се в дял XII от Директива 2006/112, е със заглавие „Специални режими за данъчнозадължени дилъри“. Тя съдържа по-конкретно подраздел 1, озаглавен „Режим за облагане на маржа на печалбата“, който се състои от членове 312—325 от тази директива.

8 Член 312 от посочената директива гласи:

„За целите на настоящия раздел се прилагат следните дефиниции:

1) „продажна цена“ означава всичко, което съставлява насрещната престация, получена, или която ще бъде получена от данъчнозадължения дилър от клиента или от трето лице, включително субсидии, пряко свързани със сделката, данъци, мита, налози и такси, съпътстващи разходи, като разходи за комисионни, опаковка, превоз и застраховка, начислявани от данъчнозадължения дилър на клиента, но без сумите, посочени в член 79;

2) „покупна цена“ означава всичко, което съставлява насрещната престация за целите на точка 1, която доставчикът е получил или ще получи от данъчнозадължения дилър“.

9 Член 313, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„По отношение на доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, извършвана от данъчнозадължени дилъри, държавите членки прилагат специален режим за данъчно облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър в съответствие с разпоредбите на настоящия подраздел“.

10 Съгласно член 314 от Директивата:

„Режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на Общността от едно от следните лица:

а) данъчно незадължено лице;

[...]“.

11 Член 315 от посочената директива гласи:

„Данъчната основа по отношение на доставката на стоки, както е посочено в член 314, е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата.

Маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена“.

12 Член 318 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. За да се опрости процедурата по събирането на данъка и след като се консултират с Комитета по ДДС, държавите членки могат да предвидят, че за определени сделки или за определени категори[и] данъчнозадължени дилъри, данъчната основа по отношение на доставките на стоки, по режима за облагане на маржа на печалбата ще се определят за всеки данъчен период, през който данъчнозадълженият дилър трябва да представя справка-декларацията за ДДС, посочена в член 250.

В случай че бъде приета такава разпоредба в съответствие с първата алинея, данъчната основа по отношение на доставките на стоки, за които се прилага една и съща данъчна ставка, е общият марж на печалбата, получен от данъчнозадължения дилър, намален с размера на ДДС, свързан с този марж.

2. Общият марж на печалбата е равен на разликата между следните две суми:

а) общата стойност на доставките на стоки, попадащи под режима за облагане на маржа на печалбата и извършени от данъчнозадължения дилър през данъчния период, обхванат от справка-декларацията, т.е. общата сума на продажните цени;

б) общата стойност на покупките на стоки, както са посочени в член 314, извършени от данъчнозадължения дилър през данъчния период, обхванат от справка-декларацията, т.е. общата сума на покупните цени.

3. Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че данъчнозадължените дилъри, посочени в параграф 1, не се ползват от неоснователни предимства или не понасят неоснователни загуби“.

Директива 2000/53/ЕО

13 Съображение 5 от Директива 2000/53/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 18 септември 2000 година относно излезлите от употреба превозни средства (ОВ L 269, 2000 г., стр. 34; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 6, стр. 142) гласи, че съществува фундаментален принцип, според който отпадъците трябва да се употребяват повторно и да се възстановяват, и следва да се отдава предпочитание на повторната употреба и рециклирането. Съображение 14 от същата директива признава необходимостта да се поощрява развитието на пазари за рециклирани материали.

14 Член 3 от Директива 2000/53, озаглавен „Обхват“, предвижда в параграф 1:

„Настоящата директива се отнася за превозни средства и излезлите от употреба превозни средства, включително техните компоненти и материали. Без да се накърнява член 5, параграф 4, трета алинея, настоящето се прилага независимо от извършен сервиз или поправка на превозното средство по време на употребата и независимо дали е съоръжено с компоненти, доставени от производителя или с други компоненти, чието монтиране като резервни или заместващи части е в съответствие със съответните общностни или национални разпоредби“.

Датското право

15 В глава 17, озаглавена „Специални разпоредби относно стоките втора употреба, произведенията на изкуството, колекционерските предмети и антикварните предмети“, от lov om merværdiafgift nr. 106 (Закон № 106 за данъка върху добавената стойност) от 23 януари 2013 г., в редакцията му, приложима към датата на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), член 69, параграф 1, точка 1 и параграф 3 предвижда:

„1. Предприятията, които придобиват с цел да ги препродадат, наред с останалото, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, могат при препродажбата да платят данък за въпросните стоки втора употреба съгласно разпоредбите на настоящата глава. Прилагането на тези разпоредби зависи от това дали стоките втора употреба са доставени на предприятието в Дания или от друга държава — членка на ЕС, от:

1) данъчно незадължено лице,

[...]

3. „Стоки втора употреба“ са движими материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, и различни от благородни метали или скъпоценни камъни. Превозните средства, доставени до или от друга държава — членка на Европейския съюз, се считат за втора употреба, доколкото не са обхванати от определението в член 11, параграф 6.“

16 Според подготвителните работи по приемането на Закона за ДДС от 1994 г. (Folketingstidende 1993—1994 г., приложение А, 4368-ма колона), който въвежда правилата за ДДС относно стоките втора употреба, „[ц]елта на предложените разпоредби е да се избегнат случаи, в които целият размер на данъка се плаща върху една и съща стока два или повече пъти. Такива са например случаите, в които търговци купуват от физически лица стоки втора употреба с цел да ги препродадат“.

17 От тези подготвителни работи е видно, че с понятието „стоки втора употреба“, посочено в член 69, параграф 3 от Закона за ДДС, се обозначават „движимите материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт. От това следва, че движимата материална вещь следва да запази идентичността си“.

18 В информационен циркуляр от 10 февруари 2006 г. относно облагането с ДДС при бракуване на превозни средства данъчната администрация посочва, че правилата за ДДС относно стоките втора употреба не се прилагат по отношение на препродаваните от автомобилни морги резервни части, тъй като се променя естеството на превозното средство, което се трансформира в резервни части.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 19 Sjelle Autogenbrug е предприятие за повторна употреба на автомобили, чиято основна дейност е продажбата на използвани автомобилни части с произход от излезли от употреба превозни средства.
- 20 Дейността на Sjelle Autogenbrug включва по-нататък екологична обработка и обработка на отпадъци от тези превозни средства, което е предпоставка за получаване на правото да се демонтират тези резервни части. Накрая, съвсем малка част от общия оборот на предприятието се формира от продажби на метални отпадъци (скрап), които остават след демонтирането и обработката на автомобилните части.
- 21 Изкупуването от Sjelle Autogenbrug на излезли от употреба превозни средства се извършва от физически лица и застрахователни дружества. Нито физическите лица, нито застрахователните дружества декларират ДДС върху извършените продажби. Запитващата юрисдикция посочва в акта за преюдициално запитване, че въпросът, който поставя на Съда, засяга само квалификацията на използваните части с произход от превозни средства, изкупени от Sjelle Autogenbrug от физически лица.
- 22 Бракуването на превозно средство дава право на фиксирана годишна сума, изплащана от Министерството на околната среда на последния собственик на превозното средство, вписан в националния регистър на превозните средства. Целта на този режим е да се насърчават собствениците да гарантират екологично съобразно бракуване на превозното средство. Считано от 2014 г., фиксираната годишна сума се изплаща вече не на Sjelle Autogenbrug, а на собствениците на тези превозни средства.
- 23 Запитващата юрисдикция посочва, че няма налични данни за начина на формиране на покупната цена на превозните средства, и по-конкретно за определянето и включването в продажната цена на стойността на автомобилните части, на металния скрап, както и на законовата надбавка за бракуване, получена във връзка с екологичната обработка и обработката на отпадъците от превозните средства.
- 24 Запитващата юрисдикция изтъква, че Sjelle Autogenbrug декларира ДДС според общите правила. На 15 юли 2010 г. то е отправило искане до датските данъчни органи за издаване на обвързващо решение относно приложимостта към неговата дейност по препродажба на използвани автомобилни части на режима за ДДС за стоки втора употреба, установен в глава 17 от Закона за ДДС.
- 25 Според обвързващото решение, издадено му от администрацията на 6 август 2010 г., Sjelle Autogenbrug няма право да се ползва от режима за данъчно облагане на маржа на печалбата за продажбите на стоки втора употреба, тъй като въпросните автомобилни части не попадат в обхвата на понятието „стоки втора употреба“ по смисъла на приложимото законодателство.
- 26 С определение от 12 декември 2011 г. Landsskatteretten (Данъчен съд, Дания) потвърждава това решение. Жалбоподателят по главното производство обжалва това определение пред запитващата юрисдикция.

- 27 При тези обстоятелства Vestre Landsret (Западен окръжен съд, Дания) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„При обстоятелства като разглежданите в настоящото дело могат ли части от излезли от употреба превозни средства, които регистрирано за целите на ДДС предприятие за повторна употреба на превозни средства демонтира от превозно средство с цел препродажбата им като резервни части, да се разглеждат като стоки втора употреба по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директива [2006/112]?“.

По преюдициалния въпрос

- 28 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че използвани автомобилни части с произход от излезли от употреба превозни средства, придобити от предприятие за повторна употреба на превозни средства от физическо лице и предназначени за продажба като резервни части, представляват „стоки втора употреба“, като по този начин за доставките на такива части, осъществени от данъчнозадължен дилър, се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата.
- 29 В това отношение следва да се припомни, че за да се определи обхватът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ (решение от 3 март 2011 г., Ауто Николови, C-203/10, EU:C:2011:118, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 30 В случая съгласно член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112 „стоки втора употреба“ представляват „движимите материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт“.
- 31 Трябва да се констатира, че от тази разпоредба не следва, че понятието „стоки втора употреба“ по смисъла на същата изключва движимите материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, с произход от друга вещь, в която са били инкорпорирани като съставни части. Действително, обстоятелството, че използвана вещь, която е съставна част от друга вещь, е отделена от последната, не поставя под въпрос квалифицирането на демонтираната вещь като „стока втора употреба“, доколкото може да бъде използвана отново „в същия вид или след ремонт“.
- 32 Впрочем за квалифицирането като „стока втора употреба“ се изисква единствено използваната стока да е запазила характеристиките, които е имала, когато е била нова, и поради това да може да се използва отново в същия вид или след ремонт.
- 33 Такъв е обаче случаят с автомобилните части, демонтирани от излязло от употреба превозно средство, доколкото дори след отделянето им от това превозно средство те запазват характеристиките, които са имали, когато са били нови, и по този начин могат да бъдат използвани повторно за същите цели.
- 34 Освен това подобно тълкуване е в съответствие с посочения в съображение 5 от Директива 2000/53 фундаментален принцип, че трябва да се употребяват повторно и да се възстановяват отпадъците от автомобили, сред които фигурират компонентите и материалите от излезли от употреба превозни средства.
- 35 Доводът на датското правителство, че квалификацията като „стока втора употреба“ по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112 предполага идентичност между закупената и продадената стока, което не било така в хипотезата на покупка на цяло превозно

средство и препродажба на демонтираните от него резервни части, не може да доведе до поставяне под съмнение на това тълкуване. Същото правителство смята, че частите от използвано превозно средство са произведени при обработката на отпадъци от превозното средство. Поради това те не били запазили своята идентичност между момента, в който са придобити от предприятието като части от излязло от употреба превозно средство, и момента, когато са продадени като резервни части.

- 36 Следва обаче да се констатира, че превозното средство се състои от съвкупност от части, които са били монтирани и могат да се демонтират и препродадат в същия вид или след ремонт.
- 37 При тези условия частите с произход от излезли от употреба превозни средства трябва да се считат за „стоки втора употреба“ по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112, като последицата от това е, че за доставките на такива части, осъществени от данъчнозадължени дилъри, се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата, в съответствие с член 311, параграф 1 от тази директива.
- 38 В това отношение, що се отнася до режима за облагане на маржа на печалбата, следва да се припомни, че съгласно член 315, втора алинея от Директива 2006/112 маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, е равна на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоката, и покупната цена.
- 39 Неприлагането на този режим към резервни части, демонтирани от излезли от употреба превозни средства, закупени от физически лица, би било в противоречие с целта на особения режим за облагане на маржа на печалбата, която, както е видно от съображение 51 от Директива 2006/112, е да предотврати двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължените лица в областта на стоките втора употреба (вж. в този смисъл решенията от 1 април 2004 г., *Stenholmen*, C-320/02, EU:C:2004:213, т. 25, от 8 декември 2005 г., *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, т. 37 и от 3 март 2011 г., *Ауто Николови*, C-203/10, EU:C:2011:118, т. 47).
- 40 До двойно данъчно облагане с ДДС на сделки по доставка на такива резервни части, осъществени от данъчнозадължен дилър, всъщност би се стигнало, доколкото, от една страна, продажната цена на посочените части включва вече ДДС, който е бил платен преди това при покупката на автомобила от лице, попадащо в хипотезата по член 314, буква а) от Директива 2006/112, и който, от друга страна, нито това лице, нито данъчнозадълженият дилър са могли да приспадат (вж. решение от 3 март 2011 г., *Ауто Николови*, C-203/10, EU:C:2011:118, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 41 Несъмнено, датското и гръцкото правителство изтъкват евентуални затруднения при определянето съгласно член 315 от Директива 2006/112 на облагаемата основа за облагане на маржа на печалбата, и в частност на покупната цена на всяка от резервните части.
- 42 Същевременно евентуалните практически затруднения в прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата не биха могли да обосноват изключването на определени категории данъчнозадължени дилъри от този режим, тъй като възможността за такова изключване не е предвидена нито в член 313, нито в някоя от останалите разпоредби на Директива 2006/112.
- 43 Впрочем данъчната основа, определена според режима за облагане на маржа на печалбата, трябва да е видна от счетоводство, което позволява да се провери спазването на всички условия за прилагане на този режим.
- 44 Освен това следва да се припомни, че за да се опрости процедурата по събирането на данъка и след като се консултират с Комитета по ДДС, държавите членки могат да предвидят, че за определени сделки или за определени категории данъчнозадължени дилъри данъчната основа

по отношение на доставките на стоки по режима за облагане на маржа на печалбата и за които се прилага една и съща ставка на ДДС, се състои от общия марж на печалбата, определен по член 318 от Директива 2006/112.

- 45 Предвид всички гореизложени съображения на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че използвани автомобилни части с произход от излезли от употреба превозни средства, придобити от предприятие за повторна употреба на превозни средства от физическо лице и предназначени за продажба като резервни части, представляват „стоки втора употреба“ по смисъла на тази разпоредба, като последицата от това е, че за доставките на такива части, осъществени от данъчнозадължен дилър, се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата.

По съдебните разноски

- 46 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата 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 (трети състав) реши:

Член 311, параграф 1, точка 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че използвани автомобилни части с произход от излезли от употреба превозни средства, придобити от предприятие за повторна употреба на превозни средства от физическо лице и предназначени за продажба като резервни части, представляват „стоки втора употреба“ по смисъла на тази разпоредба, като последицата от това е, че за доставките на такива части, осъществени от данъчнозадължен дилър, се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата.

Подписи