



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

21 септември 2017 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Осма директива 79/1072/ЕИО — Директива 2006/112/ЕО — Данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка — Възстановяване на ДДС, начислен за внесените стоки — Условия — Обективни обстоятелства, потвърждаващи намерението на данъчнозадълженото лице да използва внесените стоки в рамките на икономическата си дейност — Сериозна опасност от неосъществяване на сделката, за която е извършен вносът“

По дело C-441/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния) с акт от 22 юни 2016 г., постъпил в Съда на 8 август 2016 г., в рамките на производство по дело

SMS group GmbH

срещу

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: М. Berger (докладчик), председател на състава, Е. Levits и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за SMS group GmbH, от Е. Băncilă, адвокат,
- за румънското правителство, от R.-H. Radu, С.-М. Florescu и R.-М. Mangu, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и L. Radu Bouyon, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 2—6 от Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, 1979 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34, наричана по-нататък „Осма директива“), и на член 17, параграф 2 и параграф 3, буква 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, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е представено в рамките на спор между SMS group GmbH и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Регионална генерална дирекция на публичните финанси, Букурещ, Румъния) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно възстановяването на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от SMS group в Румъния през 2009 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Делото в главното производство се отнася до искане за възстановяване на ДДС, подадено на 23 декември 2009 г. за внос на стоки на 14 септември 2009 г. Вследствие на това в случая са приложими *ratione temporis* Осма директива и 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; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Осма директива

- 4 Член 1 от Осма директива предвижда:

„За целите на настоящата директива „данъчно[задължено] лице, което не е установено на територията на страната“ означава лице, [...] което [...] по време на периода, посочен в член 7, параграф 1, първа алинея, първо и второ изречение, не е разполагало в тази страна нито с [място на стопанска] дейност, нито с [постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки], нито, когато не съществува такова [място на стопанска дейност или постоянен обект], с [местоживеене] или [обичайно пребиваване] и което през същия[...] срок не е предоставяло в тази страна стоки или услуги, с изключение на:

- а) транспортни услуги [...];
- б) услуги, предоставени по ред, според който данъкът се заплаща само от лицето, което ги е получило [...].“

5 Член 2 от тази директива гласи:

„Всяка държава членка възстановява на всяко данъчно[задължено] лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава членка, и при условията, определени в настоящата директива, сумата на [ДДС], начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчно[задължени] лица на територията на страната[,] или [...] във връзка с внос на стоки в тази страна, [...] доколкото тези стоки или услуги се използват за целите на сделки, посочени в член 17, параграф 3, букви а) и б) от [Шеста] директива [...]“.

6 Съгласно член 3 от посочената директива:

„За да получи право на възстановяване на сумите по данък добавена стойност, лице, отговарящо на условията по член 2, което не предлага стоки или услуги на територията на страната, следва да:

- а) [...] представи на компетентните органи, [...], [заявление] [...].
- б) представи доказателство във формата на удостоверение, издадено от официалните органи на държавата, където е установено, което да удостоверява, че е данъчно [задължено] лице в съответната държава за целите на [ДДС].
- в) удостовери с писмена декларация, че не е предоставяло стоки или услуги на територията на страната за периода, упоменат в член 7, параграф 1, първа алинея, първо и второ изречение;
- г) предприеме допълнително изплащане на сума, събрана погрешно“.

7 Член 4 от същата директива гласи:

„За да получи право на възстановяване на сумите по данък добавена стойност, данъчно [задължено] лице, отговарящо на условията по член 2, което не предлага стоки или услуги на територията на страната, различни от услугите, посочени в член 1, букви а) и б), следва да:

- а) отговаря на изискванията, установени в член 3, букви а), б) и г);
- б) удостовери с писмена декларация, че не е предоставяло стоки или услуги на територията на страната, различни от услугите, посочени в член 1, букви а) и б), за периода, упоменат в член 7, параграф 1, първа алинея, първо и второ изречение“.

8 Член 5, първа алинея от Осма директива има следния текст:

„За целите на настоящата директива стоки и услуги, за които може да се възстановява данък добавена стойност, следва да отговарят на условията, определени в член 17 от [Шеста] Директива, такива каквито се прилагат в държавата членка на възстановяването“.

9 Член 6 от тази директива има следната редакция:

„Държавите членки не могат да налагат на данъчно [задължените] лица, посочени в член 2, каквото и да е допълнително задължение освен посочените в членове 3 и 4, с изключение на задължение да предоставят при определени случаи необходимата информация, за да определят доколко е обосновано заявлението за възстановяване на данък добавена стойност“.

10 Член 7, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Предвиденото по реда на членове 3 и 4 заявление за възстановяване на данък добавена стойност се отнася до фактурирани покупки на стоки или услуги или за внос, направен за срок не по-кратък от три месеца и не по-дълъг от една календарна година[...]“.

Директивата за ДДС

11 От 1 януари 2007 г. Директивата за ДДС отменя и заменя Шеста директива. Съгласно съображения 1 и 3 от Директивата за ДДС преработването на Шеста директива е било необходимо, за да се представят всички приложими разпоредби по ясен и рационален начин, с преработена структура и текст, без по принцип да се внасят съществени промени.

12 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии, се счита за „икономическа дейност“. [...]“.

13 Съгласно член 70 от тази директива:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките се внесат“.

14 Член 146, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

[...]“.

15 Член 167 от същата директива, чиято редакция е идентична с тази на член 17, параграф 1 от Шеста директива, гласи:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

16 Член 168 от Директивата за ДДС, чието съдържание по същество е идентично със съдържанието на член 17, параграф 2 от Шеста директива, предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]

а) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

17 Съдържанието на член 169 от Директивата за ДДС по същество е идентично с това на член 17, параграф 3 от Шеста директива. Първият от тях гласи:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

а) сделки, свързани с дейностите, посочен в член 9, параграф 1, втора алинея, които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на която ДДС би могъл да бъде приспаднал, ако те са били извършени на територията на тази държава членка;

б) сделки, освободени в съответствие с член [...] 146 [...];

[...]“.

18 Член 170 от Директивата за ДДС има следната редакция:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на член 1 от [Осма директива] [...] не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, имат право да получат възстановяване на този ДДС, доколкото стоките и услугите са използвани за целите на следното:

а) сделки, посочени в член 169;

[...]“.

19 Член 171, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоките и услугите или внасят стоките, подлежащи на облагане с ДДС, но които са установени в друга държава членка в съответствие с подробните правила за изпълнение, изложени в [Осма директива]“.

[...]“.

Румънската правна уредба

20 Член 147^{ter} от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 г. относно Данъчния кодекс), озаглавен „Възстановяване на данъка на данъчнозадължени лица, които не са регистрирани за целите на ДДС в Румъния“, предвижда:

„1) При условията, предвидени от закона:

а) лицето, което не е регистрирано и което няма задължението да се регистрира за целите на ДДС в Румъния, установено в друга държава членка, може да иска възстановяване на платения данък; [...]

[...]“.

- 21 Точка 49 от Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Решение на правителството № 44/2004 за одобряване на Методологичните норми за прилагане на Данъчния кодекс) гласи:

„[...]

- 3) Данъчнозадълженото лице [...] е данъчнозадължено лице, което [...] не е регистрирано и не е задължено да се регистрира за целите на ДДС в Румъния [...], не е установено и не разполага с място в Румъния, от което да извършва стопански дейности, и което в този период не е извършвало доставки на стоки или услуги в Румъния [...].

- 4) Възстановяване на данъка[...] се разрешава на данъчнозадълженото лице по параграф 3, при условие че придобитите или внесени в Румъния стоки и услуги, за които е платен данъкът, са използвани от данъчнозадълженото лице за:

- а) сделки, свързани с неговата икономическа дейност, за които данъчнозадълженото лице би имало право да приспадне данъка, ако сделките биха били извършени в Румъния [...];

[...]

- 5) За да отговаря на условията за възстановяване, всяко данъчнозадължено лице по параграф 3 трябва да изпълни следните задължения:

[...]

- с) да потвърди с писмена декларация, че в периода, до който се отнася заявлението за възстановяване, не е извършвало доставки на стоки или на услуги на територията на Румъния, или за които се счита, че са извършени на територията на Румъния[...];

[...]

- 6) Компетентните данъчни органи не могат да налагат на данъчнозадълженото лице, което претендира възстановяване [...], никакво друго задължение извън предвидените в параграф 5. По изключение компетентните данъчни органи могат да поискат от данъчнозадълженото лице да представи допълнителни данни, необходими за доказване на основателността на заявлението за възстановяване.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 22 SMS group е установено в Германия дружество с предмет на дейност търговия и монтаж на инсталации за стоманообработване. На 7 февруари 2008 г. SMS Meer, предприятие, което междувременно е придобито от SMS group, сключва в качеството си на продавач договор, наречен „договор № 27“, със Zimekon Handels GmbH Autriche (наричан по-нататък „купувачът“) за изграждане и доставка на система за заваряване на тръби за производството на стоманени тръби и тръбни профили с електрическо надлъжно заваряване (наричана по-нататък „RSA“). Крайният получател на RSA е дружеството ООО Zimekon Ukraine.

- 23 Съгласно предвидения в договор № 27 график на плащанията купувачът трябва да плати за първата фаза от работите по изграждането на RSA аванс от 2 милиона евро през м. март 2008 г., след това сума от 800 000 EUR до 15 април 2008 г., допълнителни 1 милион евро до 15 май 2008 г. и накрая, сума от 1 милион евро до 15 юни 2008 г. Доставката на крайния получател е трябвало да се извърши между 1 юни 2009 г. и 30 септември 2009 г., при условие че плащанията, предвидени в този договор, са извършени в определените срокове.

- 24 На 26 юни 2008 г., макар купувачът да е платил само аванс от 2 милиона евро, SMS Meer сключва с Asmas AES, установено в Турция, споразумение за подизпълнение с предмет доставка на машини, необходими на SMS Meer за производството на RSA (наричани по-нататък „процесните стоки“). На 5 ноември 2008 г. по искане на купувача изпълнението на договор № 27 обаче е спряно до 1 септември 2009 г. поради финансови затруднения на купувача. SMS Meer приканва купувача да извърши оставащите плащания, като същевременно уточнява, че работата ще бъде възобновена едва след плащането на дължимите суми.
- 25 На 14 септември 2009 г. SMS Meer внася от Турция за Румъния процесните стоки и плаща ДДС за тях в размер на 1 487 739 румънски леи (RON) (около 327 500 EUR). След вноса стоките са съхранявани в склад, намиращ се в Румъния.
- 26 След като купувачът не урежда оставащите плащания, изпълнението на договор № 27 не се възобновява. Според SMS group процесните стоки не можели да бъдат използвани за други проекти и то възнамерявало да ги продаде за скрап.
- 27 На 23 декември 2009 г. SMS Meer иска от данъчната администрация да възстанови платения на румънската държава ДДС за вноса на процесните стоки. В отговор на искане за допълнителна информация от страна на данъчната администрация SMS Meer обяснява, че в случай на неизпълнение на договор № 27 то е имало намерението да осъществи износ на тези стоки. То не предоставя обаче конкретна информация за предназначението им или за датата, на която би бил осъществен този износ.
- 28 Данъчната администрация обаче отказва да възстанови ДДС, като преценява, че SMS Meer не е представило оправдателни документи за последващото движение на процесните стоки и за крайния им получател. След като службата по жалбите на данъчната администрация отхвърля подадената по административен ред жалба от SMS Meer срещу този отказ, Curtea de Apel București (Апелативен съд, Букурещ, Румъния) с първо съдебно решение от 30 май 2012 г. отхвърля искането на SMS Meer за отмяна на тези две решения на данъчната администрация.
- 29 Това първо съдебно решение обаче е касирано от Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния), който връща делото за ново разглеждане на Curtea de Apel București (Апелативен съд, Букурещ). С решение от 9 юли 2014 г. последният отново отхвърля искането на SMS Meer като неоснователно, с мотива че данъчната администрация според посочената юрисдикция основателно изисквала от SMS Meer да представи доказателство за последващото движение на процесните стоки. Всъщност SMS Meer било длъжно съгласно член 147ter, параграф 1, буква а) от Закон № 571/2003 г. да представи доказателство за предназначението на внесените в Румъния стоки с оглед на това, че реалното им предназначение е релевантно за приложимия данъчен режим.
- 30 SMS Meer подава касационна жалба срещу решението от 9 юли 2014 г., изтъквайки, че сключването на договор № 27 с купувача и неговото частично изпълнение е облагаема сделка. Освен това изпълнението на договор № 27 започнало и с превода на аванс от 2 милиона евро за общата сума на договорената цена, със сключването на договор за подизпълнение и с покупката от доставчик в Турция на част от компонентите, необходими за производството на RSA. SMS Meer следователно доказвало пряка връзка между вноса на процесните стоки и неговите облагаеми сделки. Възстановяването на ДДС не можело да зависи според SMS Meer от доказателството за движението на тези стоки след вноса, щом като договор № 27 в крайна сметка не бил изпълнен докрай. В момента на вноса страните все още желали сделката да бъде реализирана.

- 31 Според запитващата юрисдикция към деня на вноса SMS Meer било изложено на сериозна опасност от прекратяване на договор № 27, доколкото купувачът вече не изпълнявал дължимите по силата на този договор плащания по траншовете. При тези условия се поставял въпросът дали реализирането на вноса на дата, на която изпълнението на посочения договор е спряно, предполага, че вносът на процесните стоки вече няма връзка с неговото изпълнение.
- 32 При тези обстоятелства Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли членове 2—5 от Осма директива във връзка с член 17, параграф 2 и параграф 3, буква а) от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на националните данъчни органи, съгласно която се приема, че не са налице обективни обстоятелства, потвърждаващи заявеното от данъчнозадълженото лице намерение да използва внесените в рамките на неговата икономическа дейност стоки, щом като към момента на действителния внос е спряно действието на договора, в изпълнение на който данъчнозадълженото лице е придобило и внесло стоките, което предполага сериозна опасност следващата доставка/сделка, за която са били внесени посочените стоки, вече да не се осъществи?
- 2) Представлява ли изискването за доказване на последващото движение на внесените стоки, т.е. за установяване на това дали и по какъв начин внесените стоки са били действително използвани за облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, допълнително условие, въведено за целите на възстановяването на ДДС, различно от предвидените в членове 3 и 4 от Осма директива и забранено с член 6 от същата директива, или същото представлява необходима информация, свързана с материалноправното условие за възстановяването на данъка, относно използването на внесените стоки в рамките на облагаемите сделки, която данъчните органи могат да изискват на основание член 6 от Осма директива?
- 3) Възможно ли е членове 2—5 от Осма директива във връзка с член 17, параграф 2 и параграф 3, буква а) от Шеста директива да се тълкуват в смисъл, че правото на възстановяване на ДДС може да бъде отказано, когато не се осъществи следващата предвидена сделка, за която е трябвало да бъдат използвани внесените стоки? При тези условия от значение ли е действителното предназначение на стоките, в случая обстоятелството дали те са използвани, по какъв начин и на коя територия — тази на държавата членка, в която е платен ДДС, или извън тази държава?“.

По преюдициалните въпроси

- 33 С поставените от нея три въпроса, които следва да се разглеждат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали Осма директива във връзка с член 170 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че тя не допуска държава членка да откаже на данъчнозадължено лице, което не е установено на нейна територия, правото на възстановяване на платен ДДС за внос на стоки в положение като това в главното производство, при което към момента на вноса изпълнението на договора, в рамките на който данъчнозадълженото лице е закупило и осъществило вноса на тези стоки, е спряно; сделката, за която последните е трябвало да бъдат използвани, в крайна сметка не е осъществена; и данъчнозадълженото лице не е представило доказателство за тяхното последващо движение.
- 34 За да се отговори на този въпрос, следва да се припомни най-напред, че целта на Осма директива е да определи режима за възстановяване на ДДС, платен в дадена държава членка от установени в друга държава членка данъчнозадължени лица, и да хармонизира по този начин

правото на възстановяване, така както то произтича от член 170 от Директивата за ДДС (решение от 28 юни 2007 г., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, т. 34 и цитираната съдебна практика).

- 35 В това отношение от член 2 от Осма директива произтича, че всяка държава членка възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на нейна територия, а в друга държава членка, и при условията, определени в тази директива, ДДС, който е бил начислен върху вноса на стоки в първата държава членка, при условие че стоките са използвани за целите на сделките, посочени в член 170 от Директивата за ДДС.
- 36 В това отношение членове 3 и 4 от Осма директива уточняват формалностите, които следва да бъдат изпълнени за получаването на такова възстановяване.
- 37 Както обаче Европейската комисия основателно излага това в писменото си становище, Осма директива няма за цел да определя нито условията за упражняване, нито обхвата на правото на възстановяване. Всъщност, видно от член 5 от тази директива, правото на възстановяване на ДДС се определя съгласно релевантните разпоредби от Директивата за ДДС.
- 38 В този контекст следва да се посочи, че уреденото в Осма директива право на установено в дадена държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на платен в друга държава членка ДДС, съответства на предоставеното му от Шеста директива право да приспадне платения в собствената си държава членка ДДС по получени доставки (вж. решение от 25 октомври 2012 г., Daimler и Widex, C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 39 Съгласно постоянната практика на Съда посоченото право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 22 юни 2016 г., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, т. 31, както и цитираната съдебна практика).
- 40 Всъщност режимът на приспадане — и вследствие на това на възстановяване — цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 41 Що се отнася по-конкретно до условията за правото на възстановяване, видно от член 170 от Директивата за ДДС във връзка с член 169 от тази директива, всяко данъчнозадължено лице, което по смисъла на член 1 от Осма директива не е установено в държавата членка, в която извършва вноса на стоките, за които е начислен ДДС, има правото да получи възстановяване на този данък, при условие че тези стоки са използвани или за неговите сделки, попадащи в член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, осъществени извън държавата членка, в която този данък е дължим или платен, и които биха дали право на приспадане, ако биха били реализирани в тази държава членка, или за някои освободени сделки.
- 42 Това право на възстановяване възниква съгласно членове 70 и 167 от Директивата за ДДС в момента, в който данъкът става изискуем, или при вноса на стоките (вж. по аналогия решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 43 Що се отнася, на първо място, до въпроса дали SMS Meer може да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на член 1 от Осма директива, следва да се припомни, че тази разпоредба предвижда по същество две кумулативни условия. От една страна, през

периода, посочен в член 7, параграф 1 от тази директива, въпросното данъчнозадължено лице не трябва да разполага с никакъв обект в държавата членка, в която иска това възстановяване. От друга страна, то не трябва да е доставяло през същия период в тази държава членка стоки или услуги, с изключение на предоставянето на определени услуги (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, т. 42).

- 44 В случая не се оспорва, че SMS Meer отговаря на посочените условия. По-конкретно, установено е, че в момента на разглеждания в главното производство внос това дружество е било задължено за целите на ДДС в Германия като дружество, което осъществява в тази държава членка икономическа дейност, състояща се в търговия и монтаж на инсталации за стоманообработване, и че то не е било длъжно да се регистрира за целите на ДДС в Румъния.
- 45 Що се отнася, на второ място, до въпроса дали SMS Meer е действало като данъчнозадължено лице при вноса на разглежданите стоки в Румъния, следва да се посочи, че понятието „данъчнозадължено лице“ е определено съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС във връзка с понятието „икономическа дейност“ (решение от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 46 Частноправен субект, който внася стоки за нуждите на икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, прави това в качеството си на данъчнозадължено лице дори когато не използва веднага стоките за тази икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2012 г., Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, т. 25 и цитираната съдебна практика). Всъщност от постоянната практика на Съда произтича, че този, който прави инвестиционни разходи с намерението, потвърдено от обективни обстоятелства, да извършва икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, трябва да се счита за данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решения от 14 февруари 1985 г., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, т. 24, от 29 февруари 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, т. 17 и от 22 октомври 2015 г., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 47 Въпросът дали данъчнозадълженото лице действа в това си качество, е фактически въпрос и следва да се преценява с оглед на всички данни по делото, сред които са естеството на дадената стока и периодът, който е изтекъл от нейното придобиване до нейното използване за целите на икономическата дейност на това данъчнозадължено лице (решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 41 и цитираната съдебна практика).
- 48 В този контекст следва да се припомни, че в рамките на преюдициално производство компетентен да прецени фактите по делото в главното производство и да тълкува националното законодателство е единствено националният съд. Същевременно обаче Съдът, чиято задача е да даде полезен отговор на националния съд, е компетентен да даде указания, изведени от преписката по делото в главното производство и от представените пред него становища, така че да позволи на запитващата юрисдикция да се произнесе (решение от 11 май 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 49 В случая е установено, че SMS Meer, след като получава авансово плащане от 2 милиона евро, сключва на 26 юни 2008 г. споразумение за подизпълнение с предмет процесните стоки, които са закупени като необходимо оборудване за изграждането на RSA, и вследствие на това, за изпълнение на договор № 27. Както изглежда от тези констатации, дружеството е извършило вноса на въпросните стоки с намерението, потвърдено от обективни обстоятелства, да осъществява икономическа дейност.
- 50 В това отношение само по себе си обстоятелството, че към датата на вноса на процесните стоки изпълнението на договор № 27 е било спряно, е ирелевантно и с оглед на това, че SMS Meer е щяло да наруши договорните си задължения по отношение на своя подизпълнител, ако би отказало доставката на стоките с единствения мотив, че изпълнението на договор № 27 е

спряно. От друга страна, изпълнението на договора не е било възобновено окончателно едва след вноса на тези стоки, и то по причини, независими от волята на SMS Meer, а именно затруднения в плащанията, пред които е бил изправен купувачът.

- 51 Следователно при вноса на въпросните стоки SMS Meer е действало като данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 52 Що се отнася, на трето място, до използването на стоките за сделките, посочени в член 170 от Директивата за ДДС, установено е, че крайният получател на RSA, за чието изграждане SMS Meer е закупило тези стоки, се намира в Украйна. Следователно вносът на посочените стоки е извършен с цел в крайна сметка да се осъществи износ по смисъла на член 146 от Директивата за ДДС, сделка, към която препраща член 170 от тази директива.
- 53 При тези обстоятелства трябва да се приеме, че при вноса на процесните стоки в Румъния SMS Meer е придобило правото на възстановяване на платения ДДС.
- 54 Съществуването на това право не се поставя под въпрос от обстоятелството, че сделката, в рамките на която процесните стоки е трябвало да бъдат използвани, в крайна сметка не се е реализирала и че SMS Meer не е могло да представи доказателството, изисквано от данъчната администрация, за последващото движение на посочените стоки.
- 55 Всъщност, видно от установената практика на Съда, при липсата на обстоятелства, свързани с измама или злоупотреба, и освен ако няма евентуални корекции в съответствие с предвидените в Директивата за ДДС условия, веднъж възникнало, правото на приспадане остава придобито право (вж. по аналогия решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 56 По-специално, когато поради външни за неговата воля обстоятелства данъчнозадълженото лице не е могло да използва стоките или услугите, довели до приспадане в рамките на предвидената сделка, правото на приспадане остава придобито, тъй като в подобен случай не съществува никаква опасност от измама или злоупотреба, които биха могли да обосноват отказа за възстановяване (вж. по аналогия решение от 22 март 2012 г., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, т. 47 и цитираната съдебна практика). Тези съображения намират приложение на още по-силно основание по отношение на данъчнозадължено лице като SMS Meer, доколкото според декларираното от него то не е разполагало с възможност за друг вид използване на процесните стоки.
- 57 От това следва, че в случая, доколкото националните данъчни органи не разполагат с обективни доказателства за това, че правото на възстановяване е възникнало чрез измама или злоупотреба, което в крайна сметка следва да провери запитващата юрисдикция, фактите, последващи вноса, са ирелевантни. По-конкретно, да се изисква от SMS Meer да представи доказателства, че процесните стоки в крайна сметка са били изнесени извън Румъния, в действителност означава да се добави материалноправно условие за упражняването на правото на възстановяване, каквото не е предвидено в системата на ДДС.
- 58 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че Осма директива във връзка с член 170 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че тя не допуска държава членка да откаже на данъчнозадължено лице, което не е установено на нейна територия, правото на възстановяване на ДДС, платен за вноса на стоки в положение като разглежданото в главното производство, при което изпълнението на договора, в рамките на който данъчнозадълженото лице е закупило и извършило внос на тези стоки, е било спряно, сделката, за която те е трябвало да бъдат използвани в крайна сметка не се е осъществила и данъчнозадълженото лице не е представило доказателство за последващото им движение.

По съдебните разноси

- 59 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката, във връзка с член 170 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 тя не допуска държава членка да откаже на данъчнозадължено лице, което не е установено на нейна територия, правото на възстановяване на ДДС, платен за вноса на стоки в положение като разглежданото в главното производство, при което изпълнението на договора, в рамките на който данъчнозадълженото лице е закупило и извършило внос на тези стоки, е било спряно, сделката, за която те е трябвало да бъдат използвани, в крайна сметка не се е осъществила и данъчнозадълженото лице не е представило доказателство за последващото им движение.

Подписи