



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

25 октомври 2012 година *

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 170 и 171 — Осма директива ДДС — Член 1 — Директива 2008/9/ЕО — Член 3, буква а) — Режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката — Данъчнозадължено лице, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка единствено технически изпитвания или изследвания“

По съединени дела C-318/11 и C-319/11

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Förvaltningsrätten i Falun (Швеция) с актове от 21 юни 2011 г., постъпили в Съда на 27 юни 2011 г., в рамките на производства по дела

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

срещу

Skatteverket,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н L. Bay Larsen (докладчик), изпълняващ длъжността председател на осми състав, г-жа A. Prechal и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-жа V. Trstenjak,

секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 май 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Daimler AG, от M. Punkki, advokat,

— за Widex A/S, от г-жа M. Selin, jur.kand.,

— за Skatteverket, от г-жа K. Alvesson, в качеството на представител,

* Език на производството: шведски.

- за шведското правителство, от г-жа С. Meyer-Seitz, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н J. Enegren, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 1 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, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34), изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126, наричана по-нататък „Осма директива“), както и на член 3, буква а) от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, стр. 23 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитванията са представени в рамките на два спора, съответно на Daimler AG (наричано по-нататък „Daimler“), установено в Германия, и на Widex A/S (наричано по-нататък „Widex“), установено в Дания, със Skatteverket, шведската данъчна администрация, по повод законосъобразността на нейни решения за отхвърляне на исканията им за възстановяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен в Швеция по повод на сделки за придобиването на стоки и услуги.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 170 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15), изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г. (ОВ L 346, стр. 13, наричана по-нататък „Директивата ДДС“), гласи:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на член 1 от [Осма директива], [...] и член 171 от настоящата 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 [някои определени сделки]“.

4 Член 171, параграф 1 от Директивата ДДС е със следния текст:

„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].

[...]“.

5 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 [...] 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 [...] не е предоставяло в тази страна стоки или услуги [с изключение на доставката на някои транспортни и други услуги]“.

6 Член 1 от Директива 2008/9 гласи:

„Настоящата директива определя подробните правила за възстановяването на [ДДС], предвидено в член 170 от [Директивата ДДС], на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3“.

7 Текстът на член 3 от тази директива е следният:

„Настоящата директива се прилага по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, което отговаря на следните условия:

- а) [...] не е имало в държавата членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки, или, ако не е съществувало такова [място] или постоянен обект — местоживеенето или обичайното му пребиваване;
- б) [...] не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата членка по възстановяване, с изключение на [доставката на някои транспортни и други услуги]“.

8 Член 28 от посочената директива уточнява:

„1. Настоящата директива се прилага за заявления за възстановяване, подадени след 31 декември 2009 г.

2. [Осма директива] се отменя считано от 1 януари 2010 г. Разпоредбите ѝ обаче продължават да се прилагат за заявления за възстановяване, подадени преди 1 януари 2010 г.

Позоваванията на отменената директива се тълкуват като позовавания на настоящата директива, освен по отношение на заявления за възстановяване, подадени преди 1 януари 2010 г.“.

Шведската правна уредба

- 9 Съгласно член 1, първа алинея от глава 10 от Закон (1994:200) за данъка върху добавената стойност [mervärdeskattelagen (1994:200)] от 30 март 1994 г. (SFS 1994, бр. 200) чуждестранно предприятие има право по негово искане да му бъде възстановен платеният по получени доставки данък, при следните условия:
- 1) платеният по получени доставки данък е начислен по покупки или внос във връзка с оборот от осъществявани в чужбина дейности;
 - 2) оборотът, ако е реализиран в рамките на Европейската общност, подлежи на облагане или дава право на възстановяване в съответствие с шведското право в страната, където е реализиран оборотът, и
 - 3) оборотът би подлежал на облагане или би породил право на възстановяване в съответствие с шведското право, ако беше реализиран в Швеция.
- 10 Член 15 от глава 1 от същия закон определя чуждестранното предприятие като икономически оператор, който няма място на стопанска дейност или постоянен обект в Швеция, нито обичайно пребиваване там.

Спорове по главното производство и преюдициални въпроси

Дело C-318/11

- 11 Daimler, чието място на стопанска дейност е Германия, провежда изпитвания на автомобили при зимни условия в изпитателни съоръжения в Северна Швеция. То няма собствен постоянен персонал в Швеция. Персоналът за изпитванията пристига със самолет за тяхното провеждане. Същото се отнася и за използваното технологично оборудване.
- 12 В Швеция Daimler разполага с изцяло притежавано от него дъщерно дружество, което му предоставя помещения, изпитателни писти и услуги, свързани с изпитателните дейности. Персоналът на шведското дъщерно дружество се състои от 4-ма сезонни работници и директор.
- 13 Daimler не осъществява подлежаща на облагане с ДДС дейност в съоръженията в Швеция. Сделките, извършвани в тази държава членка, се изразяват в изпитвания, необходими за успешното провеждане на дейността по продажба на автомобили, упражнявана от Daimler в Германия.
- 14 При изпитванията на автомобили Daimler извършва придобивни сделки, като придобитото не служи за облагаема дейност в Швеция.
- 15 На основание на правилата за възстановяване на чуждестранните предприятия то иска от Skatteverket възстановяването на платения ДДС по получени доставки по повод на осъществените от него придобивни сделки.
- 16 Неговите искания обхващат периодите от 1 януари до 31 декември 2008 г. и от 1 октомври до 31 декември 2009 г. Поисканите суми са в размер общо на 73 597 119 SEK. Исканията за възстановяване за периода от 1 януари до 31 декември 2008 г. са подадени в Skatteverket преди 1 януари 2010 г., а исканията за периода от 1 октомври до 31 декември 2009 г. са подадени след 31 декември 2009 г.

- 17 Skatteverket решава да не предостави поисканото възстановяване, поради това че Daimler разполага с постоянен обект в Швеция. Тя не се позовава на наличието на доставки на стоки или на услуги, осъществени от това предприятие в Швеция.
- 18 Daimler обжалва решенията на Skatteverket пред Förvaltningsrätten i Falun. То твърди, че не разполага с постоянен обект в Швеция.
- 19 Skatteverket иска отхвърляне на жалбата.
- 20 В този контекст Förvaltningsrätten i Falun решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) При преценка, основаваща се на релевантните разпоредби от правото на Европейския съюз, как следва да се тълкува изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“?
 - 2) Следва ли за данъчнозадължено лице, което има място на стопанска дейност в друга държава членка, чиято дейност главно се състои в производството и продажбата на автомобили и което е изпитвало модели автомобили при зимни условия в съоръжения в Швеция, да се счита, че е имало постоянен обект в Швеция, от който са се осъществявали сделки, когато това лице е придобивало стоки и услуги, получени и използвани в изпитателни съоръжения в Швеция, без да е имало свой постоянно разположен в Швеция персонал, и изпитателната дейност е необходима за осъществяването на икономическата дейност на лицето в друга държава членка?
 - 3) От значение ли е за отговора на въпрос 2), ако данъчнозадълженото лице притежава изцяло шведско дъщерно дружество, чийто предмет на дейност почти изключително се състои в доставката на това лице на различни услуги за посочената изпитателна дейност?“

Дело C-319/11

- 21 Widex, чието място на стопанска дейност е Дания, разполага с изследователско поделение, намиращо се в Стокхолм.
- 22 То придобива стоки и услуги за нуждите на осъществяваните в това поделение изследователски дейности.
- 23 На основание на правилата за възстановяване на чуждестранните предприятия то иска от Skatteverket възстановяването на платения по получени доставки ДДС във връзка с посочените придобивни сделки. Искането му, отнасящо се за периода от 1 януари до 31 декември 2008 г., е представено в Skatteverket на 9 юни 2009 г. Поисканата сума възлиза на 109 023 SKK. Тя съответства на платения ДДС, по-специално във връзка с разходите за наем, обучение и техническо оборудване.
- 24 Skatteverket решава да не предостави поисканото възстановяване, поради това че Widex разполага с постоянен обект в Швеция. Тя не се позовава на наличието на доставки на стоки или на услуги, осъществени от това предприятие в Швеция.
- 25 Widex обжалва решението на Skatteverket пред Förvaltningsrätten i Falun.
- 26 В подкрепа на жалбата си то изтъква по същество, че произвежда слухови апарати и в Швеция разполага с център, чийто предмет на дейност е в областта на аудиологичните изследвания. Центърът е поделение в рамките на Widex. В обекта в Стокхолм нито се извършват продажби

или маркетингови дейности, нито се предоставят услуги, а в него се осъществява чисто изследователска работа. Приходите на центъра са получаваните от централното управление на Widex в Дания суми. Widex осигурява средствата за заплати на четиримата служители в изследователското поделение, а осигурителните вноски се изплащат пряко от централното управление в Дания. Освен това Widex отбелязва, че е наемател на помещенията в Стокхолм и че има и шведско дъщерно дружество, разположено Malmö, което продава стоките на Widex и е негов дистрибутор в Швеция. Изследователският център обаче не е на подчинение на това дъщерно дружество.

- 27 Skatteverket иска отхвърляне на жалбата.
- 28 Тя счита, че трябва да бъдат изпълнени три условия, за да може обектът да се счита за постоянен. Според нея трябва да има персонал и технически ресурси, като същевременно въпросният обект трябва да е траен в такава степен, че да дава възможност за доставянето или потребяването на стоки или услуги. Същевременно не се налагало той действително да доставя стоки или услуги.
- 29 Skatteverket изтъква, че Widex отправя искане за регистрация като работодател, считано от септември 2006 г., че дейността се извършва в обекта в Стокхолм и покупките за целта изглежда се правят от него, тъй като голяма част от фактурите са с неговия адрес. Поради това тя стига до извода, че Widex разполага с постоянен обект в Стокхолм, след като в продължение на няколко години дейността се осъществява на едно и също място и в обекта има персонал и технически ресурси.
- 30 В този контекст Förvaltningsrätten i Falun решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) При преценка, основаваща се на релевантните разпоредби от правото на Европейския съюз, как следва да се тълкува изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“?
 - 2) Следва ли за данъчнозадължено лице, което има място на стопанска дейност в друга държава членка, чиято дейност по-специално се състои в производството и продажбата на слухови апарати, да се счита, че провеждайки аудиологични изследвания в изследователско поделение в Швеция, е имало там постоянен обект, от който са се осъществявали сделки, когато това лице е придобивало стоки и услуги, получени и използвани във въпросното поделение в Швеция?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос по дела C-318/11 и C-319/11

- 31 С първите си два въпроса по всяко от двете дела, C-318/11 и C-319/11, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали за данъчнозадължено лице по ДДС, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка само технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, може да се счита, че в споменатата друга държава членка разполага с „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ по смисъла на член 1 от Осма директива и на член 3, буква а) от Директива 2008/9.
- 32 Посоченият критерий включва две кумулативни условия, изведени, от една страна, от наличието на „постоянен обект“, и от друга — от осъществяването от този обект на „търговски сделки“.

- 33 Skatteverket счита, че правото на възстановяване на ДДС е изключено, когато заявителят разполага в държавата членка по възстановяване с постоянен обект, отличаващ се с определена стабилност. Тя поддържа по същество, че член 1 от Осма директива и член 3, буква а) от Директива 2008/9 освен това не изискват този обект да е осъществявал последващи облагаеми сделки в държавата членка по възстановяване, за да се изключи правото на възстановяване на ДДС, платен по получени доставки в споменатата държава във връзка с придобивните сделки с предмет стоки или услуги, осъществени в нея.
- 34 Според Skatteverket от практиката на Съда (Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz, 168/84, Recueil, стр. 2251, Решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, стр. I-2395, Решение от 17 юли 1997 г. по дело ARO Lease, C-190/95, Recueil, стр. I-4383, Решение от 20 февруари 1997 г. по дело DFDS, C-260/95, Recueil, стр. I-1005, Решение от 7 май 1998 г. по дело Lease Plan, C-390/96, Recueil, стр. I-2553 и Решение от 28 юни 2007 г. по дело Planzer Luxembourg, C-73/06, Сборник, стр. I-5655) следвало, че постоянен е обектът, който е самостоятелен в степен, позволяваща пускането от него на пазара на стоки или услуги. За сметка на това не било необходимо постоянният обект действително да доставя стоки или услуги.
- 35 В това отношение следва да се отбележи, че във всички упоменати от Skatteverket решения, посочени в предходната точка от настоящото решение, Съдът тълкува понятието „постоянен обект“ или „място на стопанска дейност“ във връзка с действително осъществени облагаеми сделки с цел определяне на мястото на облагането им. В този смисъл Съдът не се произнася по самостоятелния въпрос дали за изключването на правото на възстановяване на ДДС в държавата членка по възстановяване трябва действително да са били осъществени облагаеми сделки, или е достатъчна само възможността за осъществяване на такива сделки.
- 36 Във връзка с последния въпрос следва да се напомни обаче, че в Решение от 16 юли 2009 г. по дело Комисия /Италия (C-244/08, точки 31 и 32) той постановява, че изразът „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, съдържащ се в член 1 от Осма директива, а понастоящем в член 3, буква а) от Директива 2008/9, трябва да се тълкува, като за чуждестранно данъчнозадължено лице се счита това лице, което няма постоянен обект, осъществяващ като цяло облагаеми сделки. Наличието на активни операции в съответната държава членка в този смисъл представлява определящ фактор за изключване на прилагането на Осма директива. Съдът постановява още, че „понятието „търговски сделки“, използвано в словосъчетанието „от който се осъществяват търговските сделки“, може единствено да се отнася за извършени доставки.
- 37 От това следва, че за целите на изключване на правото на възстановяване трябва да се установи действително осъществяване на облагаеми сделки от постоянния обект в държавата на подаване на искането за възстановяване, а не само възможността на този обект да осъществява такива сделки.
- 38 В спора по главното производство не се оспорва, че съответните предприятия не осъществяват последващи облагаеми сделки в държавата членка на исканията за възстановяване посредством своите служби за технически изпитвания и изследвания.
- 39 При тези обстоятелства следователно трябва да се признае правото на възстановяване на платения по получени доставки ДДС, без да се налага и разглеждане на въпроса дали всяко от разглежданите предприятия действително разполага с „постоянен обект“ по смисъла на подлежащите на тълкуване разпоредби, след като двете условия, съставляващи критерия за „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, са кумулативни.

- 40 Както подчертава Комисията, това тълкуване е в съответствие с целта на приложимите директиви, а именно да позволи на данъчнозадълженото лице да получи възстановяване на платения по получени доставки ДДС, когато в отсъствието на активни облагаеми сделки в държавата членка по възстановяване то не би могло да приспадне този платен по получени доставки ДДС от дължимия по извършени доставки ДДС.
- 41 Всъщност 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 Директивата за ДДС право да приспадне платения в собствената си държава членка ДДС по получени доставки (Решение по дело *Planzer Luxembourg*, посочено по-горе, точка 35).
- 42 Накрая, следва да се отбележи, че член 1 от Осма директива и член 3, буква б) от Директива 2008/9 изрично подчиняват правото на възстановяване на ДДС на отсъствието на доставка на стоки и услуги, за които се смята, че са доставени в държавата членка по възстановяване, когато данъчнозадълженото лице не е имало в тази държава място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки, или, ако не е съществувало такова място или постоянен обект, местоживеенето или обичайното си пребиваване.
- 43 Действителното осъществяване на облагаеми сделки в държавата членка по възстановяване в този смисъл е общо условие за изключване на правото на възстановяване, независимо дали данъчнозадълженото лице има или не постоянен обект в тази държава.
- 44 Следователно на първите два въпроса по всяко от делата следва да се отговори, че за данъчнозадължено по ДДС лице, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка единствено технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, не може да се счита, че в тази друга държава членка разполага с „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ по смисъла на член 1 от Осма директива и на член 3, буква а) от Директива 2008/9.

По третия въпрос по дело C-318/11

- 45 С третия си въпрос по дело C-318/11 запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали даденото тълкуване на израза „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ се поставя под съмнение в случай като спорния по главното производство, поради обстоятелството че данъчнозадълженото лице разполага в държавата членка по искането си за възстановяване с изцяло притежавано дъщерно дружество, предназначено почти изключително да му доставя различни услуги, свързани с осъществяваните технически изпитвания.
- 46 В спора по главното производство Skatteverket твърди, че данъчнозадълженото лице разполага посредством изцяло притежаваното му дъщерно дружество с постоянен обект в държавата членка на подаване на искането му за възстановяване.
- 47 Тя посочва, че в точки 26—29 от Решение по дело DFDS, посочено по-горе, Съдът постановява, че дъщерно дружество, което разполага с технически средства и персонал, осъществяващо единствено обслужващи дружеството му майка дейности, представлява постоянен обект на последното в държавата членка, в която се намира това дъщерно дружество.
- 48 В това отношение е достатъчно да се установи, че изцяло притежавано дъщерно дружество като посоченото от запитващата юрисдикция е самостоятелно данъчнозадължено юридическо лице, както и че разглежданите в главното производство придобивни сделки с предмет стоки не са осъществени от него.

- 49 Освен това следва да се отбележи, че в цитираното по-горе Решение по дело DFDS независимостта в правното положение на дъщерното дружество се отхвърля в полза на реалните търговски отношения единствено с цел да се определи дали дружеството майка или дъщерното дружество действително осъществява активните облагаеми сделки за доставката на съответните услуги, и следователно коя е държавата членка на облагане на тези сделки.
- 50 По дело C-318/11 не е изпълнено самото условие за наличието на активни облагаеми сделки, осъществени впоследствие от службата за технически изпитвания, което е кумулативно свързано с понятието за „постоянен обект“ и следователно само по себе си е необходимо за изключване на правото на възстановяване.
- 51 Следователно на третия въпрос по дело C-318/11 следва да се отговори, че даденото тълкуване на понятието „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ не се поставя под съмнение в случай като спорния по главното производство, поради обстоятелството че данъчнозадълженото лице разполага в държавата членка на искането за възстановяване с изцяло притежавано дъщерно дружество, предназначено почти изключително да му доставя различни услуги, свързани с осъществяваните технически изпитвания.

По съдебните разноски

- 52 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 (осми състав) реши:

- 1) За задължено по данъка върху добавената стойност лице, установено в държава членка, което осъществява в друга държава членка единствено технически изпитвания или изследователски дейности, но не и облагаеми сделки, не може да се счита, че в тази друга държава членка разполага с „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“ по смисъла на член 1 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, изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г., и на член 3, буква а) от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка.
- 2) Това тълкуване не се поставя под съмнение в случай като спорния по главното производство по дело C-318/11, поради обстоятелството че данъчнозадълженото лице разполага в държавата членка по искането му за възстановяване с изцяло притежавано дъщерно дружество, предназначено почти изключително да му доставя различни услуги, свързани с осъществяваните технически изпитвания.

Подписи