



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

6 март 2014 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 17, параграф 2, буква е) — Условие за връщане на стоката в държавата членка, от която първоначално е изпратена или превозена“

По съединени дела C-606/12 и C-607/12

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Commissione tributaria provinciale di Genova (Италия) с актове от 30 октомври 2012 г., постъпили в Съда на 24 декември 2012 г., в рамките на производства по дела

Dresser-Rand SA

срещу

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça (докладчик), председател на състав, G. Arestis и Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Dresser-Rand SA, от P. Centore, avvocato,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от D. Recchia и C. Soulay, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

* Език на производството: италиански.

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 17, параграф 2, буква е) 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 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитванията са отправени в рамките на спор между Dresser-Rand S.A. (наричано по-нататък „Dresser-Rand Франция“), дружество, учредено по френското право, и Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova по повод ревизионни актове за събиране на неплатен данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за 2007 и 2008 данъчна година.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 14 от Директивата за ДДС гласи:

„1. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик.

2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

[...]

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

[...]“.

- 4 Член 17 от Директивата гласи:

„1. Прехвърлянето в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, се третира като възмездна доставка на стоки.

„Прехвърлянето в друга държава членка“ означава изпращането или превоза на движима материална вещь от или от името на данъчнозадълженото лице, за целите на неговата стопанска дейност, до местоназначение извън територията на държавата членка, на чиято територия се намира вещта, но на територията на Общността.

2. Изпращането или превозът на стоки за целите на някоя от следните сделки не се счита за прехвърляне в друга държава членка:

[...]

- е) доставката на услуга, изпълнявана за данъчнозадълженото лице, състояща се в обработка на съответните стоки, която се извършва физически на територията на държавата членка, в която завършва изпращането или превоза на стоките, при условие че стоките, след като бъдат обработени, се връщат на това данъчнозадължено лице в държавата членка, от която същите са първоначално изпратени или превозени;

[...]

3. Ако едно от условията, управляващо приемливостта по параграф 2, вече не се изпълнява, стоките се считат за прехвърлени в друга държава членка. В такива случаи прехвърлянето се счита, че се извършва по времето, когато това условие престава да се изпълнява“.

- 5 Член 20 от посочената директива гласи:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките.

Когато стоките, придобити от данъчно незадължено юридическо лице, са изпратени или превозени от трета територия или от трета държава и са внесени от това данъчно незадължено юридическо лице в държава членка, различна от държавата членка, в която завършва изпращането или превоза на стоките, стоките се считат за изпратени или превозени от държавата членка на вноса. Тази държава членка предоставя на вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС, възстановяване на данъка върху добавената стойност, платен по отношение на вноса на стоките, при условие че вносителят установи, че ДДС е бил приложен за придобиването в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките“.

- 6 Член 21 от Директивата приравнява на възмездно вътреобщностно придобиване на стоки „употребата от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, изпратени или превозени от или от името на това данъчнозадължено лице от друга държава членка, в която стоките са произведени, изградени, добити, преработени, закупени или придобити по смисъла на член 2, параграф 1, буква б) или в която са внесени от това данъчнозадължено лице за целите на неговата стопанска дейност“.

Италианското право

- 7 Член 38 от Законодателен декрет № 331 от 30 август 1993 г. за хармонизиране на разпоредбите за данъчното облагане в различни сектори (GURI, бр. 203 от 30 август 1993 г., стр. 12), озаглавен „Вътреобщностни придобивания“, предвижда:

„1. [ДДС] се прилага за вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка в рамките на експлоатацията на предприятие, упражняване на творческа дейност или професия, или при всички положения от юридическите лица, сдруженията или другите организации, посочени в член 4, четвърта алинея от Президентски указ № 633 от 26 октомври 1972 г. (редовна притурка на GURI, бр. 292 от 11 ноември 1972 г., наричан по-нататък „Указ № 633“), подлежащи на облагане на територията на страната.

2. За „вътреобщностно придобиване“ се счита придобиването чрез възмездна сделка на собствеността върху вещь или друго вещно право, с което се предоставя ползването на тази вещь, изпратена или превозена на територията на страната от друга държава членка от доставчика в качеството му на данъчнозадължено лице, от получателя или от трето лице, действащо за тяхна сметка.

3. За „вътреобщностно придобиване“ се счита и:

[...]

- b) въвеждането на територията на страната, от или за сметка на данъчнозадължено лице, на стоки от друга държава членка. Настоящата разпоредба се прилага и при изпращане или превоз с местоназначение италианската територия с цели, свързани с експлоатация на предприятие, стоки с произход друго предприятие, чиято дейност се осъществява от същото лице в друга държава членка;
- c) придобиванията по параграф 2 от юридически лица, сдружения и други организации, посочени в член 4, четвърта алинея от [Указ № 633], които не са данъчнозадължени лица;
- d) въвеждането на италианска територия от или за сметка на лицата по буква c) на стоки, които преди това са внесени от тях от друга държава членка;

[...]

5. Не се счита за „вътреобщностно придобиване“:

- a) въвеждането на италианска територия на стоки, които са предмет на операции по усъвършенстване или на обичайни манипулации по смисъла съответно на член 1, параграф 3, буква з) от Регламент [(ЕИО) № 1999/85 на Съвета от 16 юли 1985 г. относно режима за активно усъвършенстване (ОВ L 188, стр. 1)] и член 18 от Регламент [(ЕИО) № 2503/88 на Съвета от 25 юли 1988 г. относно данъчните складове (ОВ L 225, стр. 1)], ако стоките са допълнително превозени или изпратени на получателя, данъчнозадължено лице, в държавата членка на произхода или за негова сметка — в друга държава членка, включително и извън територията на Общността; въвеждането на италианска територия на стоки временно използвани за изпълнението на услуги или такива, които ако бъдат внесени, биха се ползвали от режим на временен внос с пълно освобождаване от вносно мито;

[...]

7. Данък не се дължи при вътреобщностно придобиване на италианска територия от данъчнозадължено лице в друга държава членка на стоки, придобити от същото данъчнозадължено лице в друга държава членка и впоследствие изпратени или превозени до територията на страната за свои получатели, данъчнозадължени лица, или юридическите лица, посочени в член 4, четвърта алинея от [Указ № 633], данъчнозадължени лица по отношение на осъществените вътреобщностни придобивания и посочени като платци на данъка върху доставката.

8. За самостоятелно осъществени се считат вътреобщностните придобивания, осъществени от комисионери без представителство“.

8 Член 8 от Указ № 633, озаглавен „Доставки при износ“, предвижда:

„За необлагаеми доставки за износ се считат:

- a) доставките, включително чрез посредничеството на комисионери, на превозени или изпратени стоки извън територията на Европейската икономическа общност от или от името на доставчици или комисионери, включително по указания от техни получатели или комисионери. Стоките могат да бъдат подложени, за сметка на получателя и от самия доставчик или от трето лице, на обработка, преработка, монтаж и сглобяване или адаптиране към други стоки [...]
- b) доставките, превозени или изпратени извън територията на Европейската икономическа общност в срок от деветдесет дни, считано от предаването на стоките, от неустановения получател или за негова сметка, с изключение на стоките за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечения и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди, както и стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците извън територията на Европейската икономическа общност; износът трябва да бъде удостоверен с печат, положен от митническото бюро или пощенската служба на екземпляр от фактурата;
- c) доставките, включително чрез комисионери, на стоки, различни от сгради и земя за строеж, и доставката на услуги в полза на лица, които са извършили доставки за износ или вътреобщностни операции и които на това основание ползват право да придобият, включително чрез комисионери, или да внесат стоки или услуги, без да заплащат данък.

Доставките и услугите по буква c) се осъществяват без заплащане на данък на лицата, посочени в буква a), ако са установени на територията на страната, и на лицата, осъществяващи доставките, посочени в буква b) от предходната алинея въз основа на писмена декларация до размера на общата сума на доставките по посочените букви, извършени от тези лица за предходната календарна година. Получателите и комисионерите могат да използват тази сума изцяло за придобиването на стоки, изнасяни в първоначалното им състояние, в срок от шест месеца от доставката им или за придобиването на други стоки или услуги, но до размера на разликата между тази сума и сумата на доставките на стоки, извършени в тяхна полза през същата година в съответствие с буква a) [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 9 Dresser-Rand Франция произвежда промишлени компресори за природен газ.
- 10 В рамките на тази дейност Dresser-Rand Франция сключва договор с краен потребител, испанско дружество, за доставката на съставни стоки. За изпълнението на поръчката дружеството използва компресори, внесени от китайските му предприятия от Dresser-Rand Italia Srl (наричано по-нататък „Dresser-Rand Италия“).
- 11 Dresser-Rand Франция въвежда на италианска територия от Франция някои допълнителни компоненти, необходими за използването на внесените компресори. Впоследствие дружеството сключва с FB ITMI SpA (наричано по-нататък „FB ITMI“), подизпълнител, установен в Италия, договор за доставка на допълнителни механични и електронни компоненти, необходими за функционирането и инсталирането на въпросните стоки при крайния потребител. Накрая FB ITMI изпраща сглобените стоки директно на крайния потребител от името и за сметка на Dresser-Rand Италия, което действа в качеството на данъчен представител на Dresser-Rand Франция.

- 12 FB ITMI фактурира на Dresser-Rand Италия операциите, свързани с предоставянето на допълнителните услуги по сглобяване и адаптиране, както и с доставката на въпросните стоки. Dresser-Rand Италия, в качеството си на данъчен представител на Dresser-Rand Франция, фактурира всички стоки, изпратени на крайния потребител.
- 13 Като се позовава на статута си на обичаен износител, Dresser-Rand Италия, в качеството му на данъчен представител на Dresser-Rand Франция, счита, че по силата на член 8, параграф 1, буква с) и параграф 2 от Указ № 633 има право да придобие стоките и услугите, предоставени от FB ITMI, без да заплаща ДДС. Този факт се оспорва от данъчната администрация. Тъй като качеството на обичаен вносител зависи от квалификацията на прехвърлянията на стоки, извършени от Франция към Италия, спорът между страните в главното производство се отнася до последната квалификация.
- 14 Следователно Dresser-Rand Франция счита, че прехвърлянето на компресори от Франция към Италия представлява „приравнено вътреобщностно придобиване на основание член 17, параграф 1 от Директивата [за ДДС]“. Дружеството посочва също, че продажбата на сглобените стоки на крайния потребител от италианска територия е вътреобщностна доставка.
- 15 Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova изтъква, че прехвърлянето на стоки от Франция към Италия е уредено в член 17, параграф 2, буква е) от Директивата и следователно по отношение на него се прилага режимът на отложено плащане по член 38, пета алинея, буква а) от Законодателен декрет № 331 от 30 август 1993 г. за хармонизиране на разпоредбите за данъчното облагане в различни сектори. Администрацията поддържа, че всъщност предмет на сключения между Dresser-Rand Франция и FB ITMI договор не е доставката на нова стока, а предоставяне на услуги. Поради това предвидената в този договор операция не би могла да бъде приравнена на доставка на стоки по смисъла на член 17, параграф 1 от Директивата.
- 16 Dresser-Rand Франция оспорва прилагането на посочения режим на отложено плащане в главното производство с мотива, от една страна, че дейността на FB ITMI се състои основно в производството и доставката на стоки, и от друга страна, че въведените на италианска територия стоки не се изпращат повторно към държавата членка на произхода, обратно на предвиденото в Директивата за ДДС за прилагането на такъв режим.
- 17 При тези обстоятелства Commissione tributaria provinciale di Genova (Данъчен съд на провинция Генуа) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси, формуирани по идентичен начин по дело C-606/12 и дело C-607/12:
- „1) Попада ли операция по прехвърляне на италианска територия на стоки от друга държава членка, за да се провери дали същите тези стоки могат да се адаптират към други стоки, придобити на италианска територия, без по отношение на въведените в Италия стоки да се осъществява каквато и да било намеса, в понятието „обработка на стоката“ по член 17, параграф 2, буква е) от Директива[та за ДДС], и уместно ли е за тази цел да се преценява естеството на операциите между FB ITMI и [Dresser-Rand Италия]?
- 2) Трябва ли член 17, параграф 2, буква е) от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че изключва възможността държавите членки да предвиждат законодателството или практиката, съгласно които изпращането или превозът на стоки не се третира като прехвърляне в друга държава членка, освен ако стоките се връщат в държавата членка, от която първоначално са изпратени или превозени?“.
- 18 С определение на председателя на Съда от 28 януари 2013 г. дела C-606/12 и C-607/12 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 19 Видно както от актовете за преюдициално запитване, така и от становищата на страните, вероятно съществува объркване между понятието „доставка на стоки“, определено в член 14 от Директивата за ДДС, и понятието „вътреобщностно придобиване“, определено в член 20 от Директивата.
- 20 Действително, както става ясно от точка 14 от настоящото решение, понятието „вътреобщностно придобиване“ е споменато няколкократно във връзка с член 17, параграф 1 от посочената директива, докато въпросното понятие е уредено в член 21 от Директивата.
- 21 Всъщност член 17, параграф 1 от Директивата за ДДС приравнява някои прехвърляния на стоки на вътреобщностни доставки, а не се отнася по никакъв начин до вътреобщностните придобивания.
- 22 Следователно трябва да се приеме, че настоящите въпроси не се отнасят до понятието „вътреобщностни придобивания“, а до понятието „прехвърляне на стоки“ по смисъла на член 17 от Директивата за ДДС.

По втория въпрос

- 23 С втория си въпрос, който следва да бъде разгледан на първо място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че изключва всякаква възможност в законодателството или практиката на държавите членки изпращането или превозът на стоки в друга държава членка да не се третира като прехвърляне към тази държава членка, освен в случаите, когато съответните стоки се връщат в държавата членка, от която първоначално са изпратени или превозени.
- 24 Най-напред е уместно да се разгледа буквалното съдържание на член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС, доколкото този член изрично предвижда, че изпращането на стоки за целите на доставката на услуга, изпълнявана за данъчнозадълженото лице, не се счита за прехвърляне в друга държава членка, при условие че стоките се връщат на това данъчнозадължено лице в държавата членка, от която същите са били първоначално изпратени.
- 25 Прилагането на член 17, параграф 2, буква е) от Директивата следователно е изрично обусловено от изискването стоката да бъде върната в държавата членка на произхода ѝ.
- 26 На следващо място, следва да се подчертае, че член 17, параграф 2 от Директивата за ДДС изброява поредица от хипотези, включително посочената в буква е), които не попадат в обхвата на квалификацията „прехвърляне в друга държава членка“, съдържаща се в член 17, параграф 1 от посочената директива.
- 27 От самата структура на текста на член 17 от Директивата за ДДС следва, че параграф 2 съдържа изчерпателен списък от изключения, които поради това трябва да бъдат тълкувани ограничително (вж. по аналогия Решение от 16 май 2013 г. по дело TNT Express Worldwide, C-169/12, точка 24 и цитираната съдебна практика).
- 28 На последно място, следва да се припомни, че целта на въведения с Директивата преходен режим на ДДС, приложим към вътреобщностната търговия, е да се прехвърлят данъчните приходи в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки (вж. по-специално Решение от 22 април 2010 г. по дело X и fiscale eenheid Facet-Facet

Trading, C-536/08 и C-539/08, Сборник, стр. I-3581, точка 30, както и Решение от 18 ноември 2010 г. по дело X, C-84/09, Сборник, стр. I-11645, точки 22 и 31). Следователно изключението, предвидено в член 17, параграф 2, буква е) от Директивата, трябва да се тълкува по-специално с оглед на тази цел.

- 29 По силата на принципа за облагане в държавата членка по местоназначение, посочен в предходната точка на настоящото решение, член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска да не бъде квалифицирано като вътреобщностна доставка прехвърлянето на стока в друга държава членка само доколкото тази стока остава временно в посочената държава членка и е предназначена да бъде върната впоследствие в държавата членка на произхода.
- 30 Всъщност прехвърлянето на стока в друга държава членка не следва да се квалифицира като вътреобщностна доставка единствено когато то се извършва не с цел крайното ѝ потребление в посочената държава членка, а с цел осъществяване на операция по преработка на същата стока, последвано от връщането ѝ в държавата членка на произхода.
- 31 С оглед на гореизложеното връщането на стоката на данъчнозадълженото лице в държавата членка, от която първоначално е изпратена или превозена, трябва да се счита за необходимо условие за прилагането на член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС.
- 32 Следователно на втория въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за да не бъде квалифицирано изпращането или превозването на стока като прехвърляне в друга държава членка, след извършването на обработка в държавата членка, в която завършва изпращането или превозването, тази стока трябва задължително да бъде върната на данъчнозадълженото лице в държавата членка, от която първоначално е изпратена или превозена.

По първия въпрос

- 33 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че проверката дали определени стоки, прехвърлени от една държава членка към територията на друга държава членка, могат да се адаптират към други стоки, придобити на територията на последната държава, без по отношение на прехвърлените стоки да се осъществява каквато и да било намеса, попада в понятието „обработка на стоката“ по смисъла на тази разпоредба.
- 34 Следва да се припомни, че при установеното в член 267 ДФЕС разпределяне на правораздавателната компетентност между националните юрисдикции и Съда, макар Съдът да се произнася по преюдициално запитване, без по принцип да е длъжен да разглежда обстоятелствата, които са накарали националните юрисдикции да му поставят въпроси и да прилагат разпоредбата на правото на Съюза, чието тълкуване искат от него, различно е положението по-специално когато е явно, че разпоредбата на правото на Съюза, чието тълкуване се иска от Съда, не може да намери приложение (вж. в този смисъл Решение от 18 октомври 1990 г. по дело Dzodzi, C-297/88 и C-197/89, Recueil, стр. I-3763, точки 39 и 40, както и Решение от 14 юни 2007 г. по дело Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Сборник, стр. I-4887, точки 22 и 23).
- 35 Както беше изтъкнато в точка 32 от настоящото решение, връщането на стоката на данъчнозадълженото лице в държавата членка, от която първоначално е изпратена или превозена, е необходимо условие за прилагането на член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС.

- 36 От актовете за преюдициално запитване обаче е видно, че по главните производства съответните стоки не са били върнати към държавата членка на произхода, а именно Френската република, след извършването на обработка на стоките в Италия.
- 37 Тъй като условието, свързано с връщането на стоките в държавата членка на произхода, не е изпълнено, член 17, параграф 2, буква е) от Директивата за ДДС не се прилага по главните производства.
- 38 В резултат на това на първия въпрос не следва бъде даден отговор.

По съдебните разноски

- 39 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 (седми състав) реши:

Член 17, параграф 2, буква е) 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 за да не бъде квалифицирано изпращането или превозването на стока като прехвърляне в друга държава членка, след извършването на обработка в държавата членка, в която завършва изпращането или превозването, тази стока трябва задължително да бъде върната на данъчнозадълженото лице в държавата членка, от която първоначално е изпратена или превозена.

Подписи