



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

11 юли 2018 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 311, параграф 1, точка 1 — Специален режим за стоки втора употреба — Понятието „стоки втора употреба“ — Вещи, които съдържат благородни метали или скъпоценни камъни и се препродават от търговец — Преработване на вещите след продажба — Оползотворяване на благородните метали или скъпоценните камъни — Понятието „благородни метали или скъпоценни камъни“

По дело C-154/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) с акт от 21 март 2017 г., постъпил в Съда на 27 март 2017 г., в рамките на производство по дело

SIA „E LATS“

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: E. Levits, председател на състава, A. Borg Barthet и F. Biltgen (докладчик), съдии,
генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 януари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за SIA „E LATS“, от Ņ. Podvinska, advokāte, и J. Lagzdīņš, advokāts,
- за латвийското правителство, от I. Kucina и J. Davidoviča, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и E. Kalniņš, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 април 2018 г.,

* Език на производството: латвийски.

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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на SIA „E LATs“ (наричано по-нататък „E LATs“) с Valsts ieņēmumu dienests (данъчна администрация, Латвия) относно плащането на данък върху добавената стойност (ДДС), и по-специално относно приложимостта на режима за облагане на маржа на печалбата при продажбата на вещи, съдържащи по-специално злато, сребро и скъпоценни камъни.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображение 51 от Директивата за ДДС 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 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 Директивата за ДДС съдържа глава 4, „Специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“, която включва членове 311—343.
- 6 Съгласно член 311, параграф 1, точки 1 и 5 от Директивата за ДДС:

„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 дължима комисиона за покупката или продажбата“.

Латвийското право

- 7 Член 138 от *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) въвежда в Латвия специален режим на ДДС, приложим за сделките със стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, с които трябва да се осигури транспонирането във вътрешното право на специалния режим за ДДС, предвиден по-специално в член 311 от Директивата за ДДС.
- 8 Латвийският законодател дефинира стоките втора употреба като употребявани материални вещи, годни за по-нататъшна употреба от същия вид, без промени или след ремонт, различни от произведения на изкуството, колекционерски и антикварни предмети, както и различни от благородни метали и скъпоценни камъни. В понятието стоки втора употреба обаче попадат изделията, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, когато продавачът по член 138, параграф 4 от Закона за ДДС ги предава или прехвърля на дилър.
- 9 В съответствие с членове 183 и 184 от *Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai“* (Правилник № 17 на Министерски съвет от 3 януари 2013 г. относно процедурата за прилагане на разпоредбите от Закона за ДДС и някои условия за плащането и администрирането на данъка върху добавената стойност), за съдържащи благородни метали и скъпоценни камъни изделия трябва да се считат предметите, които попадат в глава 71, 82, 83, 90 или 96 от Комбинираната номенклатура, действаща към момента на настъпване на съответните обстоятелства. Посочените глави включват по-специално пръстени, гривни, огърлици, брошки, обици, ланци за часовници и пандативи.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 E LATs е данъчнозадължено за целите на ДДС дружество. То предоставя заеми на частни лица, които не са данъчнозадължени за целите на ДДС, като приема в залог благородни метали и изделия, съдържащи злато и/или сребро, като огърлици, пандативи, пръстени, халки, прибори за хранене или дентални материали.
- 11 E LATs препродава на други търговци, данъчнозадължени за целите ДДС, заложените вещи, които не са били върнати, класифицирани според вида им и чистотата на пробата. То прилага към тези сделки специален режим на ДДС и плаща посочения данък само върху разликата между покупната и продажната цена на изделията от благородни метали.
- 12 Данъчната администрация извършва ревизия на E LATs относно ДДС и установява, че то препродава изделия от благородни метали като отпадъци, а не като стоки втора употреба. Тъй като счита, че при това положение специалният режим за ДДС, предвиден в член 138 от Закона за ДДС, е неприложим, данъчната администрация задължава E LATs да заплати допълнителен ДДС.

- 13 Administratīvā apgabaltiesa (Окръжен административен съд, Латвия) отхвърля подадената от E LATs жалба против това решение, тъй като дружеството е препродало златните и сребърните артикули като отпадъци, а не като стоки втора употреба, поради което не е имало основание за прилагането на режима на маржа на печалбата, предвиден в член 138 от Закона за ДДС.
- 14 В подкрепа на касационната си жалба до Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) E LATs сочи по-специално че прилагането на режима на маржа на печалбата не може да зависи от това дали то е знаело как продаваните вещи ще бъдат използвани от купувача, тоест дали ще бъдат препродадени или преработени, както и че нямало логика да се счита, че отделянето на ювелирни изделия трябва да доведе до промяна в квалификацията им от „стоки втора употреба“ в „отпадъци“.
- 15 Запитващата юрисдикция счита, че разглежданите в главното производство вещи, които се прехвърлят единствено с цел да се оползотворят съдържащите се в тях благородните метали и скъпоценните камъни, не попадат в понятието „стоки втора употреба“ по член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, а в понятието „благородни метали или скъпоценни камъни“, съдържащо се в тази разпоредба. Тя също счита, че тази разпоредба не предоставя на държавите членки право на преценка в това отношение. Според запитващата юрисдикция обаче Съдът все още не се е произнасял относно тълкуването на тази разпоредба в такъв смисъл, а нейното тълкуване е от определящо значение за решението по делото.
- 16 При тези обстоятелства Augstākā tiesa (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че могат да се считат за стоки втора употреба придобитите от търговец употребявани вещи, които (както в разглеждания случай) съдържат благородни метали или скъпоценни камъни и се препродават главно за да се извлекат съдържащите се в тях благородни метали или скъпоценни камъни?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, какво е от значение с оглед на ограничаването на приложимостта на специалния режим — знанието на търговеца за намерението на следващия купувач да извлече благородните метали или скъпоценните камъни, съдържащи се в употребяваните вещи, или обективните характеристики на сделката (количеството изделия, правното положение на насрещната страна по сделката и т.н.)?“.

По преюдициалните въпроси

- 17 С двата въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „стоки втора употреба“ включва съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни употребявани вещи, които се препродават с цел оползотворяване на тези метали или камъни.
- 18 Съгласно постоянната практика на Съда, при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземе предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ, както и целите, преследвани от правната уредба, от която тя е част, и по-специално генезисът на тази правна уредба (решение от 17 април 2018 г., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, т. 44).
- 19 Що се отнася, на първо място, до текста на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, следва да се напомни, че съгласно тази разпоредба представляват „стоки втора употреба“ „движими[те] 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“.

- 20 От това следва, че за да се счита за стока втора употреба по смисъла на тази разпоредба, вещта трябва да отговаря на няколко условия, а именно, най-напред, да е телесна движима вещ, на следващо място, да е годна за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, и накрая, да не попада в категорията на произведенията на изкуството, колекционерските и антикварните предмети, нито на благородните метали или скъпоценните камъни.
- 21 Във връзка с първото и второто условие следва да се напомни, че Съдът вече е постановил, че понятието „стоки втора употреба“ по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС не изключва движимите материални вещи, годни за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт, с произход от друга вещ, в която са били инкорпорирани като съставни части, и че за квалифицирането като „стока втора употреба“ се изисква единствено използваната вещ да е запазила функциите, които е имала, когато е била нова, и поради това да може да се използва отново в същия вид или след ремонт (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2017 г., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, т. 31 и 32).
- 22 Що се отнася до третото условие, трябва да се отбележи, че макар действително съгласно член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС произведенията на изкуството, колекционерските и антикварните предмети да не могат да се квалифицират като „стоки втора употреба“, все пак тези предмети, за разлика от благородните метали и скъпоценните камъни, могат да се ползват от режима на облагане на маржа на получената от данъчнозадължения дилър печалба, дерогиращ общия режим по Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 18 май 2017 г., *Litdana*, C-624/15, EU:C:2017:389, т. 24).
- 23 Освен това се налага констатацията, че член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС упоменава изрично самите благородни метали и скъпоценни камъни, без никакво изрично посочване обаче на предметите, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, годни за „по-нататъшна употреба“ по смисъла на същата разпоредба съгласно тълкуването ѝ от Съда.
- 24 Що се отнася, на второ място, до контекста, в който се вписва член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, трябва да се напомни, че този член 311 е единственият в раздел 1, „Дефиниции“, от глава 4 от тази директива, посветена на специалните режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, режими, дерогиращи общия режим по Директивата за ДДС, които следователно трябва да се прилагат само доколкото е необходимо за постигане на целта им (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2005 г., *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, т. 35).
- 25 Тъй като обаче нито една разпоредба от глава 4 не се отнася за благородните метали, скъпоценните камъни или предметите, съдържащи такива метали или камъни, от контекста, в който се вписва член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, не може да се направи никакъв извод, за да се установи до каква степен предмети, съставени от благородни метали и/или скъпоценни камъни, биха могли да попаднат в понятието „стоки втора употреба“ по смисъла на тази разпоредба.
- 26 Следователно, на трето място, е необходимо да се разгледа целта, преследвана с член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС.
- 27 В това отношение най-напред следва да се напомни, че споменатата разпоредба съдържа дефиниции, приложими за режима на маржа на печалбата, както и че видно от съображение 51 от Директивата за ДДС, целта на режима на маржа на печалбата е за стоки втора употреба,

произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети да се предотврати двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица (решение от 18 май 2017 г., Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, т. 25).

- 28 На следващо място, както генералният адвокат отбелязва в точки 49—55 от своето заключение, изключването на благородните метали и скъпоценните камъни от режима на маржа на печалбата се дължи на факта, че стойността, която следва да се определи за благородните метали и скъпоценните камъни, не произтича само от полезността им като суровина за производството на други вещи, а основно е функция от присъщата стойност, която може да им се придаде. В този смисъл дори без да се налага включването или преработването им в продукт с определена функционалност, тези метали и камъни се отличават със самостоятелна функционалност, явявайки се носител на финансова стойност, която може да се реализира на пазара на благородни метали или скъпоценни камъни. Освен това тази присъща стойност не се губи, тъй като металите и камъните могат да се използват многократно, понеже като материали те се извличат и преработват лесно, като едновременно с това запазват стойността си.
- 29 Накрая, от генезиса на Директива 94/5/ЕО на Съвета от 14 февруари 1994 година за допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО — специален режим на стоките втора употреба, произведенията на изкуството, предметите за колекции и антикварните предмети (ОВ L 60, 1994 г., стр. 16), която в 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) въвежда член 26а с текст, идентичен на този на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, следва, че до известна степен законодателят е имал намерение да позволи предметите, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, да се ползват от режима на маржа на печалбата.
- 30 Действително в предложението си за директива (COM(88) 846 окончателен) Европейската комисия предлага в този режим да попаднат „предметите [...] от злато или друг благороден метал или които са украсени със скъпоценни камъни, когато стойността на тези материали в състава им не надвишава 50 % от цената на предметите при продажба“ [неофициален превод], с което прокарва разлика между, от една страна, благородните метали и скъпоценните камъни, и от друга, състоящите се от такива материали предмети, например бижута.
- 31 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точки 45—48 от своето заключение, в окончателната редакция на член 26а от Шеста директива 77/388 липсва каквото и да било посочване на предмети, съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни, а от режима на маржа на печалбата са изключени единствено самите „благородни метали и скъпоценни камъни“, а държавите членки следва да определят какво означава „благородни метали или скъпоценни камъни“.
- 32 Макар обаче законодателят на Съюза да оставя по този начин на държавите членки правото да дефинират понятието „благородни метали или скъпоценни камъни“, в съответствие с практиката на Съда това право на дефиниране се ограничава от забраната да се накърнява не единствено самият текст на въведената от законодателя на Съюза дерогация посредством толкова широка дефиниция, че понятието „стоки втора употреба“ би се оказало лишено от съдържание (в този смисъл вж. по-специално решения от 28 юни 2007 г., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, т. 21 и от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 41), а и преследваните с Директивата за ДДС цели и принципът на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 42).

- 33 От това следва, че за може да попадне в категорията на „стоките втора употреба“ по смисъла на член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС, които могат да се ползват от специалния режим на маржа на печалбата, а не в категорията на „благородните метали или скъпоценните камъни“, изключени от този режим, предметът, състоящ се от такива метали или камъни, трябва да е имал функционалност, различна от присъщата на материалите, които са част от неговия състав, да я е запазил и да е годен за по-нататъшна употреба в същия вид или след ремонт.
- 34 За сметка на това, както отбелязва генералният адвокат в точка 72 от своето заключение, след като предметът няма функционалност, различна от присъщата на материалите, от които е съставен, или не е в състояние да изпълнява никакви различни от техните функции, въпросният предмет не би могъл да се ползва от специалния режим на маржа на печалбата, тъй като не остава в присъщия му до момента икономически цикъл и ще бъде полезен единствено за преработване в нов предмет, който ще попадне в нов икономически цикъл, поради което отпада рискът от двойно данъчно облагане, заложен в основата на въведения режим на маржа на печалбата.
- 35 Елементите, които следва да се вземат под внимание, за да се определи дали в конкретния случай препродаваната вещь попада в категорията на „стоките втора употреба“ или на „благородните метали и скъпоценните камъни“, са всички обективни обстоятелства, при които се осъществява сделката за препродажба. Действително, видно от практиката на Съда, съдържащите се в Директивата за ДДС понятия се отличават с обективност и се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните сделки (вж. в този смисъл решение от 6 юли 2006 г., *Kittel и Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 41).
- 36 В този смисъл отчитането на обстоятелства като намерението на данъчнозадълженото лице, участващо в сделката, освен в изключителни случаи, е в разрез с целите на общата система на ДДС да осигури правна сигурност и да улесни присъщите действия по прилагането на ДДС посредством отчитането на обективното естество на съответната сделка (решение от 6 юли 2006 г., *Kittel и Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 37 За сметка на това, както отбелязва генералният адвокат в точки 78 и 82 от своето заключение, обстоятелства като представянето на въпросните предмети, метода на оценяване на стойността им и начисляване на цената, тоест на едро (бруто/тегло) или на бройка, са обективни характеристики, които могат основателно да се вземат под внимание.
- 38 В това отношение трябва да се добави, че тъй като данъчната основа, определена според режима на маржа на печалбата, трябва да е видна от счетоводство, което да позволява да се провери спазването на всички условия за прилагане на този режим (решение от 18 януари 2017 г., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, т. 43), счетоводната отчетност на данъчнозадължения дилър и фактурите, свързани с нея, освен в изключителни случаи, могат да предоставят обективна информация за съответната сделка и продадените предмети.
- 39 С оглед на всички изложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 311, параграф 1, точка 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „стоки втора употреба“ не включва съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни употребявани вещи, ако те вече не могат да изпълняват първоначалните си функции и са запазили само присъщите на тези метали или камъни функции, което следва да се провери от запитващата юрисдикция при отчитане на всички релевантни за конкретния случай обективни обстоятелства.

По съдебните разноси

- 40 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:

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 понятието „стоки втора употреба“ не включва съдържащи благородни метали или скъпоценни камъни употребявани вещи, ако те вече не могат да изпълняват първоначалните си функции и са запазили само присъщите на тези метали или камъни функции, което следва да се провери от запитващата юрисдикция при отчитане на всички релевантни за конкретния случай обективни обстоятелства.

Подписи