Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

11 юни 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 17, параграф 2, буква ж) — Прехвърляне на движими вещи в рамките на Европейския съюз с цел доставка на услуги — Членове 170 и 171 — Право на възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване — Директива 2008/9/ЕО — Понятие „данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване“ — Данъчнозадължено лице, което не е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване“

По дело C-242/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) с акт от 18 януари 2019 г., постъпил в Съда на 20 март 2019 г., в рамките на производство по дело

CHEP Equipment Pooling NV

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, K. Jürimäe (докладчик) и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за CHEP Equipment Pooling NV, от E. Băncilă, адвокат,

– за румънското правителство, първоначално от E. Gane, L. Lițu и C.-R. Canțăr, впоследствие от E. Gane и L. Lițu, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от A. Armenia и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

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 член 17, параграф 2 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), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на член 2, точка 1 и на член 3 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, 2008 г., стр. 23 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между CHEP Equipment Pooling NV (наричано по-нататък „CHEP“), установено в Белгия дружество, и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații (Национална агенция на данъчната администрация — Главна регионална дирекция на публичните финанси Букурещ — Отдел „Жалби“, Румъния) и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Национална агенция на данъчната администрация — Главна регионална дирекция на публичните финанси Букурещ — Данъчна администрация за чуждестранните данъкоплатци, Румъния) (наричани заедно по-нататък „румънските данъчни органи“) по повод на отказа на тези органи да възстановят на дружеството платения в Румъния данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

3 Член 17 от Директивата за ДДС предвижда:

„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 вещ 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 [Европейския съюз].

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

[…]

ж) временното използване на стоките на територията на държавата членка, в която завършва изпращането или превоза на стоките, за целите на доставката на услуги от данъчнозадълженото лице, установено на територията на държавата членка, в която е започнало изпращането или превоза на стоките;

[…]

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“.

4 Член 21 от тази директива предвижда:

„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, се третират като възмездно вътреобщностно придобиване на стоки“.

5 Съгласно член 44 от посочената директива:

„Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място[,] различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживеене на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

6 Член 170 от същата тази директива гласи:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на […] член 2, точка 1 и на член 3 от Директива [2008/9] 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 следните цели:

а) сделки, посочени в член 169;

б) сделки, за които данъкът е платим единствено от [получателя на доставката] в съответствие с членове 194—197 или член 199“.

7 Съгласно член 171, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива [2008/9]“.

8 Член 171а от Директивата за ДДС предвижда:

„Вместо да разрешат възстановяване на ДДС съгласно [Директива 2008/9] върху онези доставки на стоки или услуги на данъчнозадължено лице, по отношение на които данъчнозадълженото лице дължи плащане на данъка съгласно членове 194—197 или член 199, държавите членки могат да разрешат приспадане на този данък съгласно процедурата, установена в член 168. […]

За тази цел държавите членки могат да изключат данъчнозадълженото лице, което дължи плащане на данъка, от процедурата по възстановяване съгласно [Директива 2008/9]“.

9 Член 196 от Директивата за ДДС гласи:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, на което се предоставят услуги, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка“.

10 Съгласно член 214, параграф 1, букви а) и б) от тази директива:

„Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, с изключение на посочените в член 9, параграф 2, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, различни от доставки на стоки или услуги, за които ДДС е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предвидени стоките или услугите, в съответствие с членове 194—197 и член 199;

б) всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, извършващо вътреобщностни придобивания на облагаеми с ДДС стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), и всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което упражнява правото на избор по член 3, параграф 3 да избере облагаемост с ДДС на техните вътре[о]бщностни придобивания“.

Директива 2008/9

11 Член 1 от Директива 2008/9 гласи, че тя „определя подробните правила за възстановяването на [ДДС], предвидено в член 170 от Директива[та за ДДС], на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3“.

12 Член 2, точки 1 и 2 от Директива 2008/9 съдържа следните определения за целите на тази директива:

„1. „данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване“ означава данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива[та за ДДС], което не е установено в държавата членка по възстановяване, но е установено на територията на друга държава членка;

2. „държава членка по възстановяване“ означава държавата членка, в която ДДС е начислен на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, по отношение на стоките или услугите, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

13 Съгласно член 3 от Директива 2008/9:

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

а) по време на периода на възстановяване 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 седалище или постоянен обект — местоживеенето или обичайното му пребиваване;

б) по време на периода на възстановяване не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата членка по възстановяване, с изключение на следните сделки:
i) доставка на транспортни услуги и спомагателни услуги за тях, освободени съгласно членове 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 или 160 от Директива[та за ДДС];
ii) доставка на стоки и услуги на лице, което дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194—197 и член 199 от Директива[та за ДДС]“.

14 Член 5 от Директива 2008/9 гласи следното:

„Всяка държава членка възстановява на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка, доколкото такива стоки или услуги се използват за целите на следните сделки:

а) посочени в член 169, букви а) и б) от Директива[та за ДДС];

б) предназначени за лице, което дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194—197 и член 199 от Директива[та за ДДС], както са прилагани в държавата членка по възстановяване.

Без да се засяга член 6, за целите на настоящата директива правото на възстановяване на [платения по получени доставки] данък се определя съгласно Директива[та за ДДС], както е прилагана в държавата членка по възстановяване“.

Румънското право

15 Член 128 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) в редакцията му, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), гласи:

„1. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с вещ като собственик.

[…]

9. Вътреобщностна доставка е доставката на стоки по смисъла на параграф 1, които са изпратени или превозени от една държава членка с местоназначение в друга държава членка от доставчика, от получателя на доставката или от друго лице за тяхна сметка.

10. Прехвърлянето от Румъния в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, с изключение на случаите на липса на прехвърляне, посочени в параграф 12, се третира като възмездна вътреобщностна доставка.

11. Прехвърлянето по смисъла на параграф 10 се състои в изпращането или превоза на движими материални вещи от Румъния в друга държава членка, които се извършват от или за сметка на данъчнозадълженото лице за целите на неговата стопанска дейност.

12. За целите на настоящия дял изпращането или превозът на стоки за целите на някоя от следните сделки не се счита за прехвърляне от Румъния в друга държава членка от или за сметка на данъчнозадълженото лице:

[…]

g) временното използване на стоките на територията на държавата членка, в която завършва изпращането или превозът, за целите на доставката на услуги в посочената държава членка от данъчнозадълженото лице, установено в Румъния;

[…]

13. Ако едно от условията по параграф 12 вече не се изпълнява, изпращането или превозът на съответните стоки се счита за прехвърляне от Румъния в друга държава членка. В такива случаи прехвърлянето се счита за извършено по времето, когато това условие престава да се изпълнява“.

16 Член 130 bis, параграф 2, буква а) от този кодекс гласи:

„Като възмездно вътреобщностно придобиване се третират:

а) употребата в Румъния от данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност на стоки, изпратени или превозени от данъчнозадълженото лице или от друго лице за негова сметка от държавата членка, в която стоките са произведени, изградени, добити, придобити, получени или внесени от това данъчнозадължено лице за целите на стопанската му дейност, когато превозът или изпращането им от Румъния в друга държава членка биха били третирани като прехвърляне на стоки в друга държава членка в съответствие с член 128, параграфи 10 и 11; […]“.

17 Член 147 ter, параграф 1, буква а) от посочения кодекс предвижда:

„При условията, определени с подзаконов акт:

а) данъчнозадължено лице, установено не в Румъния, а в друга държава членка, което не е идентифицирано и не е длъжно да се идентифицира за целите на ДДС в Румъния, може да получи възстановяване на [ДДС], платен върху вноса и придобиването на стоки или услуги в Румъния; […]“.

18 Точка 49, параграф 1 от Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Методологични норми за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) гласи:

„Съгласно член 147 ter, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс всяко данъчнозадължено лице, което не е установено в Румъния, а в друга държава членка, може да получи възстановяване на ДДС, платен при вноса и придобиването на стоки или услуги в Румъния. [ДДС] се възстановява от Румъния, ако съответното данъчнозадължено лице отговаря на следните условия:

а) през периода, за който се отнася заявлението за възстановяване, не е имало място на стопанска дейност или постоянен обект в Румъния, от който да се осъществяват търговските сделки, или при липса на такъв постоянен обект — местоживеене или обичайно пребиваване;

b) през периода, за който се отнася заявлението за възстановяване, данъчнозадълженото лице не е било регистрирано, нито е било длъжно да се регистрира за целите на ДДС в Румъния в съответствие с член 153 от Данъчния кодекс,

c) през периода, за който се отнася заявлението за възстановяване, данъчнозадълженото лице не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в Румъния, с изключение на следните сделки:
   1. доставките на транспортни услуги и спомагателни услуги, които са освободени съгласно член 143, параграф 1, букви c)—m), член 144, параграф 1, буква c) и член 144 bis от Данъчния кодекс;
   2. доставките на стоки и услуги за лицето —платец на ДДС, в съответствие с член 150, параграфи 2—6 от Данъчния кодекс“.

19 Член 153, параграф 5, буква a) от Данъчния кодекс има следното съдържание:

„Преди извършването на сделки данъчнозадълженото лице, което не е установеното и не е регистрирано за целите на ДДС в Румъния, подава заявление за регистрация за целите на ДДС, ако възнамерява:

a) да извърши вътреобщностно придобиване на стоки, за което е платец на данъка в съответствие с член 151; […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

20 CHEP, установено в Белгия дружество, извършва дейност по отдаване под наем на палети в Европа. За тази цел CHEP купува палети в различни държави членки, които след това отдава под наем на други установени във всяка държава членка образувания от групата CHEP, които ги преотдават под наем на клиентите в съответната държава членка.

21 В периода между 1 октомври и 31 декември 2014 г. CHEP придобива палети от румънски доставчик. Фактурираната от последния продажна цена включва ДДС. Въпросните палети са превозени от помещенията на доставчика в Румъния до друго местоназначение, което също се намира в Румъния.

22 Впоследствие CHEP отдава под наем на CHEP Pooling Services Romania SRL (наричано по-нататък „CHEP Румъния“), установено в Румъния дружество, тези палети, както и палети, които е придобило в други държави — членки на Съюза, и е превозило с цел да ги отдава под наем в Румъния. CHEP Румъния преотдава под наем тези различни палети на румънски клиенти, които могат да ги изпращат в Румъния, в други държави членки или в трети държави. След това палетите, използвани за превоз на декларирани за износ стоки, са върнати в Румъния на CHEP Румъния, което ги декларира при вноса и префактурира стойността им и съответния ДДС на CHEP.

23 През юни 2015 г. CHEP иска от румънските данъчни органи възстановяване на фактурирания от румънския доставчик на палети ДДС, както и на префактурирания от CHEP Румъния ДДС.

24 С решение от 14 април 2016 г. данъчната администрация на Букурещ за чуждестранните данъкоплатци отказва това възстановяване. С решение от 11 октомври 2016 г. отдел „Жалби“ в Букурещ отхвърля подадената по административен ред жалба от CHEP срещу този отказ.

25 Тези две решения се основават на мотива, че CHEP е било длъжно да се регистрира за целите на ДДС в Румъния съгласно член 153, параграф 5 от Данъчния кодекс. Румънските данъчни органи всъщност установяват, че освен придобитите в Румъния палети CHEP е отдало под наем на

CHEP Румъния палети, които е придобило в други държави членки и е превозило в Румъния с оглед на това отдаване под наем. Така придобитите в други държави членки палети били предмет на прехвърляне, което се третира като вътреобщностно придобиване в Румъния, така че CHEP е трябвало да се регистрира по ДДС в Румъния.

26 На 3 април 2017 г. CHEP сезира Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) с жалба за отмяна на решенията от 14 април и 11 октомври 2016 г., както и за възстановяването на ДДС — предмет на заявлението му за възстановяване.

27 Пред тази юрисдикция CHEP изтъква, че първо, в съответствие с Директива 2008/9 в качеството си на дружество, установено в Белгия, има право на възстановяване на ДДС независимо от евентуалното задължение за регистрация по ДДС в Румъния, второ, не е длъжно да се регистрира по ДДС в Румъния, тъй като прехвърлянето на палети не може да се третира като вътреобщностно придобиване, и трето, отговаря на законовите условия, за да се ползва от възстановяване на ДДС. Освен това CHEP отбелязва, че Директива 2008/9 е транспонирана неправилно в румънското право, тъй като то обвързва възстановяването на ДДС с непредвидено в тази директива условие, свързано с липсата на регистрация по ДДС в Румъния.

28 От своя страна данъчните органи поддържат, че при липсата на каквито и да било доказателства, че разглежданите палети, придобити в държави членки, различни от Румъния, са били върнати в държавата членка, от която са били изпратени или превозени към Румъния, CHEP не може да твърди, че изпращането на палети, придобити в други държави членки, към Румъния е случай, който не се счита за прехвърляне по смисъла на член 128, параграф 12, букви g) и h) от Данъчния кодекс.

29 С оглед на тези доводи запитващата юрисдикция приема, че е необходимо да получи разяснения относно случаите, които не се считат за прехвърляне по смисъла на член 17, параграф 2 от Директивата за ДДС, и относно задължението за регистрация по ДДС на чуждестранно дружество, което, без да разполага в Румъния с необходимите технически и човешки ресурси за извършването на облагаеми сделки, предоставя само услуги, чието място на доставка за целите на ДДС се намира в Румъния. Тя иска да се установи и дали правото на възстановяване на ДДС може да зависи от условието данъчнозадълженото лице да не бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване, нито да е длъжно да го направи. Във връзка с последното тя отбелязва, че разпоредбите на румънското право изглежда противоречат на Директива 2008/9, по силата на която правото на възстановяване не е обвързано с такова условие.

30 При тези обстоятелства Tribunalul București (Окръжен съд на Букурещ) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли превозът на палети от една държава членка в друга държава членка за целите на последващото им отдаване под наем в последната държава членка на данъчнозадължено лице, установено и регистрирано за целите на ДДС в Румъния, случай, който не се счита за прехвърляне по смисъла на член 17, параграф 2 от Директивата за ДДС?

2) Независимо от отговора на първия въпрос, следва ли данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, което е установено в държава членка, различна от тази по възстановяване, да се счита за данъчнозадължено лице по смисъла на член 2, точка 1 от Директива [2008/9], дори ако е регистрирано за целите на ДДС или е длъжно да се регистрира за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване?

3) С оглед на разпоредбите на Директива [2008/9], условието да не е регистрирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване представлява ли допълнително спрямо предвидените в член 3 от Директива [2008/9] условия, за да може данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, но не и в държавата членка по възстановяване, да се ползва от правото на възстановяване в случай като настоящия?

4) Трябва ли член 3 от Директива [2008/9] да се тълкува в смисъл, че не допуска практика на националната администрация да отказва възстановяване на ДДС поради неспазване на условие, което е предвидено единствено в националното право?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

31 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от държава членка в държавата членка по възстановяване за целите на доставката от това данъчнозадължено лице на услуги по отдаване под наем на тези стоки в последната държава членка не трябва да се приравнява на вътреобщностна доставка.

32 В самото начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, т. 33 и цитираната съдебна практика).

33 Член 17, параграф 1 от Директивата за ДДС приравнява някои прехвърляния на стоки, а именно прехвърлянето на стоки в друга държава членка, на вътреобщностни доставки.

34 Член 17, параграф 2 от тази директива изброява редица хипотези, които не попадат в обхвата на квалификацията прехвърляне в друга държава членка, съдържаща се в член 17, параграф 1 от посочената директива.

35 Щом член 17, параграф 2 от Директивата за ДДС установява изчерпателен списък от изключения, той трябва да бъде тълкуван стриктно (вж. в този смисъл решение от 6 март 2014 г., Dresser-Rand, C-606/12 и C-607/12, EU:C:2014:125, т. 27).

36 Освен това тази разпоредба трябва да се тълкува с оглед на целта на въведения с Директивата за ДДС преходен режим на ДДС, приложим към вътреобщностната търговия, да се прехвърлят данъчните приходи в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки (вж. в този смисъл решение от 6 март 2014 г., Dresser-Rand, C-606/12 и C-607/12, EU:C:2014:125, т. 28).

37 Именно в светлината на предходните насоки следва да се тълкува член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС, който конкретно е предмет на въпросите на запитващата юрисдикция.

38 Съгласно тази разпоредба не се счита за прехвърляне в друга държава членка изпращането или превозът на стоки за целите на временното използване на стоките на територията на държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, за целите на доставката на услуги от данъчнозадълженото лице, установено в държавата членка, в която е започнало изпращането или превозът на стоките.

39 От самия текст на тази разпоредба следва, че прилагането ѝ зависи изрично от кумулативните условия, при които, от една страна, използването в държавата членка по местоназначение на стоките, изпратени или превозени за целите на доставката на услуги от съответното данъчнозадължено лице, трябва да е временно, и от друга страна, стоките трябва да са били изпратени или превозени от държавата членка, в която е установено това данъчнозадължено лице.

40 Първо, от посочената разпоредба следователно личи, че в съответствие с целите на приложимия към вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС само прехвърлянето на стока в друга държава членка, извършено не с цел крайното потребление на тази стока, а с цел временното ѝ използване в тази държава членка, не трябва да се третира като вътреобщностна доставка, ако са изпълнени останалите условия (вж. в този смисъл решение от 6 март 2014 г., Dresser-Rand, C-606/12 и C-607/12, EU:C:2014:125, т. 30).

41 Обратно, би било в разрез както с буквата на член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС, така и с изискването за стриктно тълкуване и с целите на приложимия към вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС, да се разшири прилагането на тази разпоредба към хипотези на използване за неопределен или продължителен срок или още на използване, водещо до унищожаването на съответната стока.

42 Второ, следва да се отбележи, че видно от самия текст на член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС, съгласно който разглежданата стока трябва да е била изпратена или превозена от държавата членка, в която е установено съответното данъчнозадължено лице, тази разпоредба не се прилага в случаи, при които съответните стоки са били изпратени или превозени от данъчнозадълженото лице от държави членки, различни от тази, в която това данъчнозадължено лице е установено.

43 В случая от материалите по делото пред Съда е видно, че установеното в Белгия CHEP е изпращало или превозвало палети до Румъния и ги е използвало в рамките на услугите, които е предоставяло на CHEP Румъния.

44 Запитващата юрисдикция следва, от една страна, да определи, въз основа на обща преценка на всички обстоятелства по спора в главното производство, дали използването на тези палети в рамките на извършваните от CHEP услуги е с временен характер. За тази цел тя може по-специално да вземе предвид условията на договорите за наем, сключени между CHEP и CHEP Румъния, както и характеристиките на разглежданите стоки.

45 От друга страна, доколкото от материалите по преписката, с която разполага Съдът, е видно, че CHEP е придобило палети в различни държави — членки на Съюза, тази юрисдикция трябва да се увери, че разглежданите палети са били изпратени или превозени до Румъния от Белгия — държавата членка, в която е установено CHEP.

46 Ако запитващата юрисдикция приеме, че тези две условия са изпълнени в главното производство, тя ще трябва да стигне до извода, че съгласно член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС разглежданите прехвърляния на палети не трябва да се приравняват на вътреобщностни доставки.

47 Обратно, ако някое от тези условия не е изпълнено за всички или за част от въпросните прехвърляния на палети, съгласно член 17, параграф 1 от Директивата за ДДС и при условие че не са налице другите изключения, посочени в параграф 2 от тази разпоредба, те трябва да се приравнят на вътреобщностни доставки.

48 С оглед на всички изложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 2, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от държава членка в държавата членка по възстановяване за целите на доставката от това данъчнозадължено лице на услуги по отдаване под наем на тези стоки в последната държава членка не трябва да се приравнява на вътреобщностна доставка, когато използването на посочените стоки за целите на доставката е временно и те са били изпратени или превозени от държавата членка, в която е установено посоченото данъчнозадължено лице.

По въпроси от втори до четвърти

49 С въпроси от втори до четвърти, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите на Директива 2008/9 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже правото на възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено на територията на друга държава членка, само защото това данъчнозадължено лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване.

50 Съгласно член 1 от Директива 2008/9 предметът ѝ е да определи подробните правила за възстановяването на ДДС, предвидено в член 170 от Директивата за ДДС, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3 от Директива 2008/9.

51 Директива 2008/9 обаче няма за цел да определи условията за упражняване на правото на възстановяване, нито неговия обхват. Всъщност член 5, втора алинея от тази директива предвижда, че без да се засяга член 6, за целите на последната правото на възстановяване на платения по получени доставки данък се определя съгласно Директивата за ДДС, както е прилагана в държавата членка по възстановяване (решение от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 35).

52 Следователно уреденото в Директива 2008/9 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 от 21 март 2018 г., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, т. 36; вж. по-специално в този смисъл решение от 28 юни 2007 г., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, т. 35).

53 Освен това Съдът е уточнил, че също както правото на приспадане правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС, който 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 неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, т. 35).

54 Начинът на възстановяване на ДДС чрез приспадане или чрез възстановяване зависи от мястото на установяване на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2009 г., Комисия/Италия, C-244/08, непубликувано, EU:C:2009:478, т. 25 и 35). Така член 170 от Директивата за ДДС предоставя при установените от него условия на „всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на […] член 2, точка 1 и на член 3 от Директива [2008/9] не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС“, правото да получат възстановяване на ДДС.

55 В това отношение съгласно член 3 от Директива 2008/9 данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване по смисъла на член 2, точка 1 от тази директива, има право на възстановяване на платения ДДС при две условия. Първо, съгласно член 3, буква а) от посочената директива по време на периода на възстановяване данъчнозадълженото лице не трябва да е имало място на стопанска дейност, постоянен обект, местоживеене или обичайно пребиваване в държавата членка по възстановяване. Второ, съгласно член 3, буква б) от тази директива през същия период то не трябва да е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в тази държава членка, с изключение на някои сделки, посочени в подточки i) и ii) от тази разпоредба. Тези условия са кумулативни (вж. в този смисъл решения от 6 февруари 2014 г., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, т. 42 и от 21 септември 2017 г., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, т. 43).

56 В замяна на това, нито член 170 от Директивата за ДДС, нито член 3 от Директива 2008/9, нито друга разпоредба от тези директиви обвързват правото на установено в друга държава членка данъчнозадължено лице да получи възстановяване на ДДС с каквото и да било формално условие за липса на идентификация по ДДС или за липса на задължение за идентификация по ДДС в държавата членка по възстановяване.

57 От това следва, че държава членка не може по силата на своето национално право да откаже на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, правото на възстановяване на ДДС само поради това че данъчнозадълженото лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в първата държава членка, дори ако това данъчнозадължено лице отговаря на кумулативните условия по член 3 от Директива 2008/9.

58 Това тълкуване се подкрепя от целта на Директива 2008/9, която е да позволи на установеното в друга държава членка данъчнозадължено 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 (решение от 25 октомври 2012 г., Daimler и Widex, C-318/11 и C-319/11, EU:C:2012:666, т. 40). Всъщност обстоятелството, че дадено данъчнозадължено лице евентуално е регистрирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване, в действителност не може да бъде разглеждано от националния правен ред като установяващо, че това данъчнозадължено лице действително е извършило такива сделки в тази държава членка (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, т. 53).

59 Това важи в още по-голяма степен, тъй като идентификацията за целите на ДДС, предвидена в член 214 от Директивата за ДДС, представлява само формално изискване с оглед на осъществяване на контрол. От постоянната практика на Съда обаче следва, че формални изисквания не могат да поставят под въпрос по-специално правото на приспадане, доколкото материалните условия, пораждащи това право, са изпълнени (вж. в този смисъл решения от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, т. 50 и от 14 март 2013 г., Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, т. 32). От това също следва, като се има предвид точка 52 от настоящото съдебно решение, че ако са изпълнени материалните условия, пораждащи правото на възстановяване, установено в друга държава членка данъчнозадължено лице не може да бъде възпрепятствано да упражни това право, с мотива че е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване.

60 Следователно, противно на защитаваното от румънското правителство становище, държава членка не може да изключи правото на възстановяване на ДДС на установено в друга държава членка данъчнозадължено лице само защото това данъчнозадължено лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в първата държава членка.

61 Освен това следва също да се добави, че единствено член 171а от Директивата за ДДС допуска за специалните сделки, които посочва, държавите членки да разрешат на установено в друга държава членка данъчнозадължено лице право на приспадане, като го изключат от процедурата за възстановяване съгласно Директива 2008/9. Все пак, освен факта, че румънското правителство изобщо не изтъква транспониране на тази възможност в румънската правна уредба, тази разпоредба във всеки случай не цели да проведе разграничение според това дали е налице идентификация за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване.

62 В случая, от една страна, от материалите по преписката, с която разполага Съдът, е видно, че CHEP, като данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, не отговаря на нито един от критериите за привръзка с територията на Румъния, посочени в член 3, буква а) от Директива 2008/9. От друга страна, що се отнася до посоченото в член 3, буква б) от тази директива условие, от материалите по преписката е видно, че макар с отдаването под наем на CHEP Румъния на разглежданите палети CHEP да извършва доставка на услуга, чието място на изпълнение се счита, че се намира в Румъния в съответствие с член 44 от Директивата за ДДС, CHEP Румъния дължи плащането на ДДС по силата на член 196 от Директивата за ДДС в рамките на механизма за обратно начисляване. При тези условия и освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, изглежда, че дружество като CHEP отговаря на кумулативните условия по член 3 от Директива 2008/9 и следователно има право на възстановяване на ДДС.

63 С оглед на всички изложени съображения на въпроси от втори до четвърти следва да се отговори, че разпоредбите на Директива 2008/9 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже правото на възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено на територията на друга държава членка, само защото това данъчнозадължено лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка по възстановяване.

По съдебните разноски

64 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (девети състав) реши:

1) **Член 17, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., трябва да се тълкува в смисъл, че прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от държава членка в държавата членка по възстановяване за целите на доставката от това данъчнозадължено лице на услуги по отдаване под наем на тези стоки в последната държава членка не трябва да се приравнява на вътреобщностна доставка, когато използването на посочените стоки за целите на доставката е временно и те са били изпратени или превозени от държавата членка, в която е установено посоченото данъчнозадължено лице.**

2) **Разпоредбите на 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, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да откаже правото на възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължено**

лице, установено на територията на друга държава членка, само защото това данъчнозадължено лице е или е трябвало да бъде идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност в държавата членка по възстановяване.

Подписи