

**Дело C-653/18****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

17 октомври 2018 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

19 юни 2018 г.

**Жалбоподател:**

Unitel Sp. z o.o. w Warszawie

**Отвeтник:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Предмет на главното производство и основание на преюдициалното  
запитване**

Спор относно доставка на стоки, които са изпратени до местоназначение извън Съюза и чийто действителен купувач е лице, различно от посоченото във фактурата; отказ да се признае освобождаване от ДДС с право на приспадане (облагане с нулева ставка)

Член 267ДФЕС

**Преюдициални въпроси**

- 1) В светлината на член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 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) и принципите на облагане на потреблението, данъчен неутралитет и пропорционалност трябва ли правилната национална практика да предполага прилагане на освобождаването от данъка с

- право на приспадане (облагане с нулева ставка в Полша) винаги когато са изпълнени кумулативно следните две условия:
- а) стоките са изнесени за неизвестен получател извън Европейския съюз, и
  - б) налице са еднозначни доказателства, че стоките са напуснали територията на Европейския съюз, и това обстоятелство е безспорно?
- 2) Допускат ли член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директива 2006/112 и принципите на облагане на потреблението, данъчен неутралитет и пропорционалност национална практика, която предполага да се приеме, че не е налице доставка на стоките, които безспорно са изнесени извън Европейския съюз, но в проведеното производство след изнасянето на стоките данъчните органи констатират, че действителният купувач на стоките не е лицето, на което данъчнозадълженото лице е издало документиращата доставката фактура, а друго, неизвестно за органите лице, поради което те отказват да приложат за тази сделка освобождаването от данъка с право на приспадане (облагане с нулева ставка в Полша)?
- 3) В светлината на член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директива 2006/112 и принципите на облагане на потреблението, данъчен неутралитет и пропорционалност трябва ли правилната национална практика да предполага прилагане на националната ставка на данъка към доставката на стоките, ако са налице еднозначни доказателства, че стоките са напуснали територията на Европейския съюз, но поради липсата на известен получател данъчните органи заключават, че не е налице доставка на стоки, или всъщност би трябвало да се приеме, че в такъв случай изобщо не е налице облагаема сделка за целите на ДДС, поради което данъчнозадълженото лице няма право да приспадне начисления му данък във връзка с придобиването на изнесените стоки съгласно член 168 от Директива 2006/112?

### **Цитирани разпоредби от правото на Съюза**

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност:

членове 14 и 131 и член 146, параграф 1, букви а) и б)

## Цитирани разпоредби на националното право

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите) (Dz.U., 2011 г., бр. 177, позиция 1054, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

**Член 2, точка 8:** „За целите на този закон се прилагат следните дефиниции:

[...]

„износ на стоки“ е доставката на стоки, изпратени или превозени от територията на страната до местоназначение извън Европейския съюз:

a) от или за сметка на доставчика; или

b) от или за сметка на купувача, който е установен извън територията на страната, с изключение на стоките, изнесени от самия купувач за оборудване или зареждане на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди;

- ако изнасянето на стоките извън Европейския съюз е удостоверено от определения в митническото законодателство компетентен митнически орган.

**Член 41, параграф 4:** Износът на стоки по член 2, точка 8, буква а) се облага с нулева ставка.

**Член 41, параграф 6:** Износът на стоки по параграфи 4 и 5 се облага с нулева ставка, при условие че преди изтичането на срока за подаване на справка-декларацията за съответния данъчен период данъчнозадълженото лице се снабди с документ, удостоверяващ изнасянето на стоката извън Европейския съюз.

**Член 41, параграф 11, първо изречение:** Параграфи 4 и 5 се прилагат съответно за износа на стоки по член 2, точка 8, буква б), ако преди изтичането на срока за подаване на справка-декларацията за данъчния период, в който е извършило доставката на стоките, данъчнозадълженото лице се снабди с документа по параграф 6 и от него личи, че предмет на доставката е именно изнесената стока.

## Кратко представяне на фактическата обстановка и производството, както и на основните доводи на страните в главното производство

- 1 С решение от 29 август 2014 г. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (директор на Данъчна дирекция Варшава) потвърждава решението на Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie (директор на Варшавската служба за данъчен контрол) от 26 март 2014 г., с което на Unitel Sp. z o.o. със седалище Варшава (наричано по-нататък „жалбоподателят“ или

„дружеството“) е определено допълнително задължение за данък върху стоките и услугите (ДДС) за месеците януари—май 2007 г.

- 2 При ревизията на жалбоподателя, който между януари и май 2007 г. извършва дейност по продажба на мобилни телефони, данъчните органи оспорват декларирания от жалбоподателя ДДС във връзка със сделките, сключени от него с украинските лица AJWA O.O.O. (наричано по-нататък „А.“) и Michał Gawriliw (наричан по-нататък „М.Г.“). Директорът на данъчната дирекция приема за правилна констатацията на долустоящия данъчен орган, че в действителност не са осъществени продажби за тези лица. Както сочел анализът на документите на жалбоподателя (ДДС фактури и единни административни документи), мобилните телефони били изнесени извън територията на Съюза, но не била налице доставка на стоки между жалбоподателя и посочените му контрагенти, поради което в случая не бил налице износ на стоки по смисъла на член 2, точка 8 от Закона за ДДС и съответно жалбоподателят нямал право да прилага нулевата ставка по член 41, параграф 4 от Закона за ДДС.
- 3 С жалбата си до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) жалбоподателят иска отмяна на спорното решение, както и на решението на долустоящия данъчен орган.
- 4 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) не намира жалбата за основателна.
- 5 От констатациите относно сделките, документирани с ДДС фактурите, издадени на фирмата А., следва, че същата е „фирма фантом“, която прикрива фактическия получател на телефоните, а и освен това служи за извършването на данъчни измами както спрямо полските, така и спрямо украинските данъчни органи. От констатациите относно сделките, документирани с ДДС фактурите, издадени на лицето М.Г., пък следва, че това лице не е стопанският субект, закупувал въпросните телефони от жалбоподателя.
- 6 Поради това Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) постановява, че когато стоките са изнесени от територията на страната до местоназначение извън Съюза за неизвестен получател, не е налице доставка на стоки по смисъла на член 7, параграф 1, точки 1—4 от Закона за ДДС и съответно тези сделки не може да се разглеждат като износ на стоки по смисъла на член 2, точка 8 от същия закон.
- 7 Освен това Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) отбелязва, че не може да се приеме, че жалбоподателят е положил дължимата грижа при извършването на спорните сделки.

- 8 Дружеството обжалва това съдебно решение пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), като иска то изцяло да бъде отменено или да се отправи преюдициално запитване до Съда на ЕС.

### **Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване**

- 9 В Директива 2006/112 е възприет модел на облагане на международните сделки, при който стоките се облагат по местоназначението им (мястото на потреблението им). При този модел в страната, от която се изнася стоката, се прилага освобождаване от данъка (или нулева ставка), а стоката се облага в страната, в която е внесена. Вследствие от така установените правила стоката реално се облага в страната на потреблението ѝ.
- 10 В страната, от която е изнесена стоката, данъчнозадълженото лице, което ползва освобождаването (нулевата ставка), все пак има право на приспадане на начисления данък съгласно член 169 от Директивата.
- 11 Директива 2006/112 не урежда изрично условията за освобождаване на износа на стоки, а предвижда само задължение за освобождаване на тази сделка от общата система на данъка върху добавената стойност и дефинира два вида освободен износ на стоки — пряк (член 146, параграф 1, буква а) и непряк (член 146, параграф 1, буква б). Освобождаването е задължително. Държавите членки разполагат с широка процесуална автономия при изпълнението на това задължение и могат да предвидят в националното право определени условия за прилагане на освобождаването. Въведените ограничения обаче трябва да са предназначени за постигането на целите по член 131 от Директивата, тоест за осигуряването на правилно и ясно прилагане на освобождаването и за предотвратяване на всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба.
- 12 В националното право предпоставките за признаването на дадена сделка за износ на стоки са предвидени в член 2, точка 8 от Закона за ДДС.
- 13 Първите два въпроса до Съда се отнасят фактически до това как трябва да се тълкува понятието „доставка“ по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директива 2006/112. Всъщност тези разпоредби определят хипотезите на освобождаване при износ на стоки, но в тях не се използва понятието „износ на стоки“. Това понятие не се среща и в нито една от другите разпоредби на Директивата. В Шеста директива също няма дефиниции във връзка с това.
- 14 Съгласно член 146, параграф 1 от Директива 2006/112 от данъка са освободени следните сделки:
- а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

- б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия.
- 15 Предвид използвания в тази разпоредба термин „доставка“ (точно както и в член 2, точка 8 от Закона за ДДС) националните данъчни органи приемат — включително в настоящия случай — че в такава хипотеза понятието доставка трябва да се разбира според определението в член 7, параграф 1 от Закона за ДДС (член 14, параграф 1 от Директивата), съгласно което доставка на стоки е прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик. Това според данъчните органи означава, че и двете страни по правоотношението, в изпълнение на което се извършва доставката на стоките, трябва да съществуват и да са правилно посочени. Затова, както е прието и в настоящия случай, не може да се признае износ на стоки и съответно да се допусне прилагане на преференциалната нулева ставка, ако посоченият във фактурата или в митническите документи купувач е несъществуващо лице.
- 16 Това становище е застъпено и в по-голямата част от практиката на националните административни съдилища.
- 17 Възниква обаче ключовият въпрос дали за да се приеме, че е налице доставка на стоки до местоназначение извън Съюза, при положение че не се оспорва самото изнасяне на стоките извън Съюза (то е удостоверено от митническите органи), наистина е необходимо лицето, което е посочено като купувач на стоката във фактурата за доставката и в митническите документи, да съвпада с фактическия получател на доставката, който не е известен. Наистина ли в такъв случай не е налице прехвърляне на правото за разпореждане с вещта като собственик по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112?
- 18 Следва да се отбележи, че в решение от 5 октомври 2016 г., ЕТ „Мая Маринова“ (C-576/15, EU:C:2016:740), Съдът постановява, че член 2, параграф 1, буква а), член 9, параграф 1, член 14, параграф 1 и членове 73 и 273 от Директива 2006/112, както и принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която, когато в склада на данъчнозадълженото лице липсват стоки, които са му доставени, и свързаните с тях данъчни документи не са отразени в счетоводството на данъчнозадълженото лице, данъчната администрация може да презюмира, че данъчнозадълженото лице впоследствие е продало посочените стоки на трети лица, и да определи данъчната основа за продажбите на посочените стоки на базата на фактите, които са ѝ известни, в съответствие с правила, които не са предвидени в тази директива.
- 19 Това сочи, че Съдът допуска тълкуване на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, съгласно което облагаема доставка е налице и когато правото за

разпореждане с вещта като собственик е прехвърлено на неизвестен получател, тъй като всъщност констатираната липса на стоките в склада на данъчнозадълженото лице дава основание да се презюмира, че впоследствие то е продало тези стоки на неизвестно трето лице, което означава, че е извършило облагаема доставка, изискваща да се определи данъчната ставка по начин, съвместим с това решение.

- 20 Наистина в посоченото решение Съдът подчертава, че измамливото поведение на данъчнозадълженото лице, каквото е укриването на доставки и доходи, не може да е пречка за събирането на ДДС, но все пак не това обстоятелство (измамата) довежда Съда до заключението, че са налице обективни основания за констатирането на доставка на стоки дори когато купувачът не е известен.
- 21 Както всъщност неколккратно е постановявал Съдът, сделките трябва да се облагат, като се вземат предвид техните обективни характеристики (вж. по-специално решения от 12 януари 2006 г., Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 44 и от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 41).
- 22 В решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading Kft. (C-563/12, EU:C:2013:854), Съдът постановява: „40. Всъщност, в случай че се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 условия за освобождаване при износ, и по-специално условието за изнасяне на съответните стоки от митническата територия на Съюза, за доставката не се дължи никакъв ДДС (вж. по аналогия Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 30 и цитираната съдебна практика). При такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да могат да обосноват облагането на съответната сделка“.
- 23 В този контекст възниква въпросът доколко евентуалната измама, извършена на територията на трета държава и състояща се в това, че изнесената от Съюза стока е получена от друго лице, а не посоченото в износната митническа документация, се отразява на възможността към доставката на стоката да се приложи освобождаването от данъка с право на приспадане (облагане с нулева ставка в Полша)?
- 24 От трайната практика на Съда относно вътреобщностните сделки (например решение от 27 септември 2007 г., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 26) следва, че „мерките, които държавите членки могат да приемат по силата на член 22, параграф 8 от Шеста директива, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчни измами, не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на такива цели (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 52 и Определение от 3 март 2004 г. по дело Transport Service, C-395/02, Recueil, стр. I-1991, точка 29). Тези мерки следователно не

могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област (вж. Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Schmeink & Cofreth* и *Strobel*, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 59 и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело *Halifax* и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 92)“.

25 От практиката на Съда преди всичко следва, че националните мерки, които по същество подчиняват правото на освобождаване от данъка (нулева ставка) от спазването на формални задължения, без да се вземат предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да се поставя въпросът дали последните са изпълнени, надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка. Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики. Затова ако е безспорно извършването на вътреобщностна доставка или на износ, принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (вж. например Съд на ЕС, решения от 27 септември 2007 г., *Teleos* и др., C-409/04, EU:C:2007:548 и от 27 септември 2007 г., *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, както и косвено решение от 27 септември 2007 г., *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550).

26 В решение от 18 декември 2014 г., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455), Съдът в частност постановява:

„42. [...] борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива (вж. по-специално решения *Halifax* и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71, *Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 54 и *Mahagében* и *Dávid*, C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 41).

43. В това отношение Съдът нееднократно е подчертавал, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза (вж. по-специално решения *Kittel* и *Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, т. 54, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32 и *Макс Пен*, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 26). [...]

49. [...] по принцип националните административни и съдебни органи трябва да откажат ползването на права, предвидени от Шеста директива и предявени с измамна цел или с цел злоупотреба, независимо дали се касае за права на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на ДДС за

вътреобщностна доставка като тези, които са предмет на спора по главното производство.

50. Също така следва да се отбележи, че съгласно постоянната съдебна практика това е така не само когато самото данъчнозадълженото лице е извършило данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че със съответната сделка е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от доставки (в този смисъл вж. по-специално решенията *Kittel* и *Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, т. 45, 46, 56 и 60, както и *Боник*, EU:C:2012:774, т. 38—40)“.

- 27 Възпроизведените по-горе съображения на Съда, в които се изтъква в частност необходимостта от защита на вътрешния пазар на Съюза, са ясни и еднозначни, що се отнася до вътреобщностните сделки, но стои въпросът дали важат и в случай като обсъждания по настоящото дело, тоест когато — както е констатирано в решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading Kft.* (C-563/12, EU:C:2013:854) — по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби на територията на Съюза.
- 28 Доколко тогава при съобразяване на принципите на облагане на потреблението, данъчен неутралитет и пропорционалност националните данъчни органи могат с оглед на националния бюджетен интерес и с оглед на защитата на интересите на пазара на Съюза да извеждат последици за националните данъчнозадължени лица от констатацията за наличие на данъчна измама (получаване на стоките от неизвестно лице) на територията на трета държава (в която са изнесени и потребени стоките)?
- 29 В този контекст възниква и още един въпрос: в такъв случай знанието или незнанието на националния доставчик за наличието на измама отразява ли се на възможността му да ползва освобождаването с право на приспадане за доставката на стоките до третата държава?
- 30 Дружеството жалбоподател поддържа, че да се търси отговорност от данъчнозадължените лица за измамите на техните контрагенти дори когато извършените от тези контрагенти нарушения не застрашават сигурността на вътрешния пазар на Съюза, съставлява прекомерна намеса спрямо принципа на пропорционалност, а да се изисква от данъчнозадълженото лице да понесе икономическата тежест на данъка във връзка с потребление, извършено в трета държава от лице от тази трета държава, съставлява прекомерна намеса спрямо принципа на данъчен неутралитет и принципа на облагане по мястото на потреблението.
- 31 Затова според жалбоподателя правилната практика би била от данъчнозадължените лица да се изисква единствено да докажат, че са изнесли стоките извън Съюза, тъй като това е основание да се приеме, че

вследствие от тази доставка потреблението няма да се извърши на територията на Съюза.

- 32 Третият въпрос пък е дали в светлината на член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директива 2006/112 и принципите на облагане на потреблението, данъчен неутралитет и пропорционалност е правилна националната практика, при която данъчните органи не признават на данъчнозадълженото лице възможността да приложи освобождаването с право на приспадане (нулева ставка в Полша), тъй като констатира, че не са изпълнени предпоставките за наличието на доставка на стоки, каквато е прехвърлянето на правото за разпореждане с вещта като собственик по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 (тъй като получателят на стоките е неизвестен), но едновременно с това облагат тази сделка с приложимата за националните доставки данъчна ставка (23 %).
- 33 Ако тук се остави настрана спорният въпрос дали наистина липсата на известен получател на стоките в третата държава е основание да се приеме, че не е налице доставка на стоки, макар безспорно стоките да са изнесени в третата държава, следва да се отбележи, че всяка констатация на данъчния орган в този смисъл (че не е налице доставка на стоки) по принцип би трябвало да налага и извода, че изнасянето на въпросните стоки е сделка, която не се облага с ДДС.
- 34 В такъв случай обаче, вместо да се прилага практиката на националните данъчни органи, изразяваща се в облагане на износа на стоките извън Съюза като национална доставка, би трябвало по-скоро да се приеме, че щом тези стоки не са използвани за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице (или на сделките, за които е предвидено освобождаване с право на приспадане — член 169 от Директива 2006/112), съгласно член 168 (и член 169) от Директива 2006/112 това лице просто няма право да приспадне сумата на данъка, която е трябвало да заплати във връзка с придобиването им.
- 35 Всъщност, както вече беше посочено, тъй като сделките трябва да се облагат, като се вземат предвид техните обективни характеристики, не може една и съща сделка да се третира като несъставляваща доставка на стоки (вследствие на изнасянето им извън Съюза), а после да се облага именно като такава доставка (национална).