

Дело C-696/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

21 декември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд,
Полша)

Дата на акта за преюдициално запитване:

30 юни 2020 г.

Жалбоподател:

В.

Отвeтник:

Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Директор на данъчна камара В.)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

30 юни 2020 г.

Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) [...]

[...]

след като в заседанието от **30 юни 2020 г.**

в рамките на **Финансовата колегия** разгледа

касационната жалба на **В. със седалище Х.**

срещу решението на **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie**
(Варшавски областен административен съд) в р

от **16 май 2017 г.** [...]

по делото, образувано по жалба на **В. със седалище Х.**

против решение на **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (Директора на данъчна камара В.)

от 11 септември 2015 г. № [...]

относно определянето на размера на данъка за възстановяване върху стоките и услугите за април 2012 г.,

определи:

1) Отправя до Съда на Европейския съюз, на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз [...], следния преюдициален въпрос:

Допускат ли член 41 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [...] и принципите на пропорционалност и на неутралност, в случай като разглеждания в главното производство, прилагането на национална разпоредба като член 25, параграф 2 от *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [ориг. 2] podatku od towarów i usług [Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите]* [...] по отношение на сделката за вътреобщностно придобиване, извършено от данъчнозадължено лице,

— ако за придобиването вече е бил приложен ДДС на територията на държавата членка, в която завършва изпращането, от лицата, придобиващи стоките от това данъчнозадължено лице,

— като се има предвид, че действията на данъчнозадълженото лице не са свързани с данъчна измама, а са резултат от погрешна идентификация на доставките в рамките на верижни сделки и това лице посочва полски идентификационен номер по ДДС за целите на национална, а не на вътреобщностна доставка.

2) [...] спира производството по делото до разрешаването на поставения преюдициален въпрос. [ориг. 3]

МОТИВИ

I. Правна уредба

Правото на Съюза

1. Разпоредби от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [...]:

Член 40

За място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива.

Член 41

Без да се засяга член 40, мястото на вътреобщностното придобиване на стоки, както е посочено в член 2, параграф 1, буква б), i) се счита, че се намира на територията на държавата членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако лицето, придобиващо стоките, установи че ДДС е бил приложен за това придобиване в съответствие с член 40.

Ако ДДС е приложен за придобиването в съответствие с първия параграф и впоследствие е приложен в съответствие с член 40 за придобиването в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, данъчната основа следва да се намали съответно в държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването.

Национална уредба

1. Разпоредби от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите ([...] наричан по-нататък „ЗДДС“):

Член 25

1. Вътреобщностното придобиване на стоки се счита за извършено в държавата членка, на чиято територия се намират стоките към момента, в който завършва изпращането или превозът им.

[ориг. 4]

2. Без да се засяга прилагането на параграф 1, когато приобретателят, посочен в член 9, параграф 2 в случай на вътреобщностно придобиване на стоки е посочил издадения му от съответната държава членка номер за целите на вътреобщностни сделки, която е различна от държавата членка, в която се намират стоките в момента на завършване на изпращането или превоза им, вътреобщностното придобиване се счита за извършено и на територията на тази държава членка, освен ако приобретателят докаже, че за вътреобщностното придобиване на стоки:

- 1) е приложен данък в държавата членка, на чиято територия се намират стоките към момента, в който завършва изпращането или превозът им, или
- 2) се признае, че е приложен данък в държавата членка, на чиято територия се намират стоките в момента, в който завършва изпращането или

превозът им, поради прилагането на опростената процедура в тристранна вътреобщностна операция, посочена в част XII.

II. Фактите

Производството пред данъчните органи

- 1 С решение от 11 юни 2015 г. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. [Директорът на службата за данъчен контрол, Р.] определя на жалбоподателя, дружество В. със седалище Р. (наричано по-нататък: „дружеството“), размера на данъка за възстановяване за април 2012 г. Директорът установява, че като задължено по ДДС лице в Полша дружеството участва във верижни сделки с предмет една и съща стока, сключени между поне три оператора. В резултат от сделките се извършва пряко предаване (превоз) на стоката от първия на последния оператор по веригата от доставки. Дружеството се явява посредник между доставчика и получателя. В Полша дружеството закупува стоките изключително от В. със седалище П. (наричано по-нататък: ВОР). Сделките, в които дружеството участва, протичат по следните схеми:

схема I: ВОР с полски № по ДДС → дружеството с полски № по ДДС → оператор от ЕС с № по ДДС от ЕС

схема II: ВОР с полски № по ДДС → дружеството с полски № по ДДС → първи оператор от ЕС/приобретател с № по ДДС от ЕС → втори оператор от Съюза/получател с № по ДДС от ЕС.

Дружеството разглежда доставките, които получава от ВОР, като национални доставки, които подлежат на облагане с ДДС в размер на 23 %. Своите доставки до получатели от Съюза дружеството квалифицира като вътреобщностни доставки на стоки (ВОД) с нулева ставка по ДДС, което води до възстановяване на данък в негова полза. След като анализира условията и протичането [ориг. 5] на доставките, както и организацията на транспорта, директорът приема, че дружеството неправилно идентифицира наличието на „транспортна“ доставка като част от веригата доставки. Поради това преквалифицира описаното по-горе протичане на доставките, като приема, че „транспортна доставка“ е първата от посочените по-горе доставки, а именно между ВОР и дружеството, за която счита, че за ВОР се явява ВОД, а за дружеството вътреобщностно придобиване на стоки (ВОП).

Същевременно счита за неправилни действията на дружеството, което третира доставките към своите съдоговорители от държавите членки като ВОД, подлежащи на облагане по ДДС с нулева ставка, и констатира, че тези сделки следва да се облагат в държавите членки, на чиято територия е местоназначението на стоката (извън Полша). Посочва, че за тази цел дружеството трябва да се регистрира на територията на държавите членки по местоназначение на стоките, където да отчита ВОП. Съответно, сделките по препродажбата на стоките по тази верига, осъществени към

съдоговорители от тези държави, вече трябвало да се облагат като доставки в държавите по местоназначението на стоките съгласно приложимите в тях разпоредби. Директорът констатира, че в резултат от неправилното определяне на доставките като „транспортни“ и съответно като ВОД, стойността на вътреобщностните доставки в регистъра на ВОД, воден от дружеството, била завишена.

Освен това директорът посочва, че в резултат от приписвания характер на „транспортни“ сделки на доставките, осъществени от ВОР (първи оператор по веригата от доставки) към дружеството, за дружеството възниква не само задължение за отчитане на доставките в държавата по местоназначение, а приложение намира и член 25, параграф 2, точка 1 ЗДДС. Тъй като в рамките на сделката по ВОП, във връзка с придобиванията, дружеството посочва полския си (ЕС) № по ДДС, издаден от държава членка, различна от държавата членка, в която завършва превозът на стоките, същото е задължено съгласно член 25, параграф 2, точка 1 ЗДДС да плати ДДС в Полша.

- 2 С решение от 11 септември 2015 г. Dyrektor Izby Skarbowej w W. [Директорът на данъчна камара В.] отменя изцяло решението на първоинстанционния административен орган и за април 2012 г. определя данък за възстановяване в малко по-голям размер. Заменянето на решението е без значение за изложения в настоящото запитване проблем. По същество органът по обжалване приема всички релевантни фактически и правни констатации на първоинстанционния административен орган.

Важно е да се отбележи, че в случая никой от двата административни органа не приема, че сделките, в които е участвало дружеството, са били свързани с данъчна измама. Сделките по [ориг. 6] веригата от доставки са били обложени с ДДС и данъкът е бил плащан на всеки етап от оборота. Становището на административните органи се основава на преценката, че в това отношение дружеството е допуснало грешка относно характера на сделките.

- 3 Органът по обжалване потвърждава позицията, че за дружеството се прилага диспозицията на правната норма, закрепена в член 25, параграф 2 точка 1 ЗДДС, тъй като за сделката по придобиване на стоката от ВОР е посочило полски номер по ДДС, издаден от държава членка, различна от тази, в която завършва превозът на стоките. Приема, че това действие създава за дружеството задължение да плати данъка в Полша, тъй като не е доказало, че е обложило придобиването на стоките на територията на държавата членка, в която завършва изпращането или превозът им.

Решението на първоинстанционния съд

- 4 Дружеството обжалва решението на органа по обжалване пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен

съд) (наричан по-нататък „ВОАС“), който с решение от 16 май 2017 г. [...] отхвърля жалбата, като приема, че изложените в нея твърдения са неоснователни.

ВОАС се присъединява към позицията на административните органи, че дружеството третира неправилно протичането на верижните доставки, включително по въпроса коя сделка трябва да се квалифицира като „транспортна“. Така той приема констатацията, че сделката между ВОР и дружеството (първата от веригата доставки) е ВОД (а не национално придобиване с данъчна ставка 23 %, както я третира дружеството), докато сделките между дружеството и неговите получатели са извършени извън територията на Полша (дружеството ги третира като ВОД с нулева ставка по ДДС), поради което дружеството е трябвало да ги декларира като ВОП. Същевременно съдът приема неоспорената констатация, че приобретателите на стоките от дружеството са доказали вътреобщностното им придобиване в страната, в която завършва изпращането, поради което няма загуба на постъпления от ДДС.

Съдът потвърждава, че прилагането на член 25, параграф 2, точка 2 ЗДДС по отношение на дружеството е било основателно. По същество изтъква, че с оглед установеното от административните органи естество на доставките следва да се приеме, че действията на дружеството като данъчнозадължено лице, извършващо ВОП, което е посочило идентификационен номер, различен от издадения от държавата, на чиято територия завършва превозът на стоките, са довели до възникването на две места на придобиване на стоките — в държавата, в която завършва превозът, и в държавата по регистрация. Тъй като дружеството не доказва, че е обложило придобиването на стоките в страната, в която завършва [ориг. 7] превозът (неговите получатели са сторили това), на основание член 25, параграф 2 ЗДДС се приема, че в Полша е извършено ВОП.

- 5 За изчерпателност при представяне на хода на делото следва също да се добави, че въпросът относно начисляването на данък на дружеството във връзка с ВОП в Полша не е единственият спорен въпрос по делото. В резултат от ревизията от страна на административните органи на оценката на протичането на верижните доставки, под въпрос се поставя и правото на дружеството да приспадне ДДС, начислен и платен по фактурите за придобитите от него стоки от ВОР, доставки, които и двата оператора третират като национални. Преквалифицирайки тези сделки като ВОД, административните органи приемат, че дружеството няма право на данъчен кредит за неправилно посочения в тези данъчни фактури ДДС. Същевременно обаче те заемат позицията, че издателят на фактурите е бил задължен да начисли ДДС в размер на 23 %, тъй като по посочените сделки дружеството е използвало своя полски номер по ДДС. Изложеният проблем не е предмет на преюдициалното запитване, но следва да се добави, че възприетото тълкуване и прилагане на правната уредба по делото водят до ефективно облагане на дружеството по ДДС в размер общо на 46 %

Производство пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд)

- 6 Дружеството обжалва горното решение в неговата цялост, като твърди, че първоинстанционният съд е нарушил по-специално:

— член 25, параграф 2, точка 1 във връзка с член 25, параграф 1 ЗДДС поради неправилното им прилагане, изразяващо се в констатацията, че е изпълнена хипотезата на член 25, параграф 2 ЗДДС в рамките на национално положение (т.е. когато превозът започва в държавата, издала посочения във фактурите номер по ДДС), докато става въпрос за разпоредба, която може да се прилага само за вътреобщностни сделки,

— член 25, параграф 2 ЗДДС и член 41 от Директива 2006/112 във връзка с член 16 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета поради неправилното им тълкуване, изразяващо се в неправилната констатация, че член 25, параграф 2 ЗДДС може да намери приложение, когато сделката вече е била обложена като доставка на стоки в Полша,

— член 25, параграф 2, точка 1 ЗДДС поради неправилното му тълкуване, изразяващо се в неправилната констатация, че тази разпоредба може да се приложи в положение, при което доставките са били обложени в страната, в която завършва превозът на стоките (включително от оператор, различен от приобретателя, определен в член 25, параграф 2, точка 1 ЗДДС).

[ориг. 8]

III. Основания за отправеното от националния съд (ВАС) преюдициално запитване

- 7 ВАС счита, че произнасянето по част от твърденията в касационната жалба на дружеството изисква отговор от страна на Съда на въпросите относно тълкуването и условията за прилагане на член 41 от Директива 2006/112/ЕО от гледна точка на принципите на пропорционалност и на неутралност. [...][Позоваване на член 267 ДФЕС]

III. Преюдициалният въпрос

- 8 Анализът на доказателствата, събрани в хода на данъчното производство, показва основателността на констатацията на административните органи и на първоинстанционния съд, че дружеството е анализирано неправилно протичането на доставките, в които е участвало, като „транспортната“ доставка е извършена между ВОР и дружеството, поради което тя представлява ВОД. В хода на производството дружество не възразява срещу подобна преценка, но не приема изводите относно начина на облагане на ревизираните сделки.

- 9 Приемането на тези фактически констатации има за последица облагането на дружеството с ДДС съгласно член 25, параграф 1 и параграф 2, точка 1 ЗДДС — разпоредба, която транспонира член 41 от Директива 2006/112 в националното законодателство. В член 41 става въпрос за „данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило [ВОП]“, а това съответства на полската правна уредба, съгласно която придобиващото лице е посочило във фактурата различен идентификационен номер по ДДС от този на държавата членка, в която завършва изпращането или превозът „в случай на вътреобщностно придобиване на стоки“. Проблемът по делото е, че като е посочило полски идентификационен номер по ДДС във фактурата, дружеството не е направило това за нуждите на сделка по вътреобщностно придобиване, а на национална сделка, каквото според него е било придобиването на стоката от ВОР. Ако се приеме, че този субективен елемент от мотивите на дружеството не оказва влияние върху прилагането на посочените разпоредби, остава да се преценят последиците от допуснатата грешка. По делото не е установено, че действията на дружеството и на неговите съдоговорители съставляват измама или злоупотреба. Осъществените до момента сделки са надлежно обложени. **[ориг. 9]**
- 10 Несъмнено целта, преследвана с въвеждането на разпоредби като член 41 от Директива 2006/112 (по-рано член 28б, А от Шеста директива), е борбата срещу данъчните измами. Целта е била да не се допускат случаи на неплащане на данък, когато при покупката на стока приобретателят все още не е сигурен в коя страна ще завърши изпращането или превозът. Правната уредба позволява също да не се допуска липса на облагане, когато приобретателят не разполага с идентификационен номер по ДДС в страната на завършване на изпращането или превоза, но същевременно притежава такъв номер в друга държава членка. Тази конструкция гарантира пълнота на общата система на ДДС без опасност сделката да не бъде обложена на определен етап от оборота.
- 11 Същевременно задължението за данъчно облагане на вътреобщностното придобиване на стоки в страната, издала идентификационния номер по ДДС, посочен от приобретателя, успоредно със спазването на правилото за данъчно облагане в страната, в която завършва превозът на стоките, поражда възможността една и съща сделка, а именно вътреобщностно придобиване на стоки, да бъде обложена в две различни държави — членки на Съюза. Възможността приобретателят на стоките да докаже, че сделката е била обложена в съответствие с правилото по член 40, а именно в страната, в която завършва превозът, не допуска такава последица.
- 12 С оглед на фактическата обстановка по делото е безспорно, че разглежданите сделки са били обложени в страната на завършване на превоза, но не от дружеството, което не третира сделките като ВОП, а от неговите получатели. Липсата на компетентност на органите, осъществили производството по това дело, да ревизират цялата верига от доставки с оглед

на правилното им облагане, поради което се ограничават единствено до заплащането на част от данъчното задължение, води до нарушаване на само на принципа на неутралност на ДДС, но и на пропорционалност. Невъзможността в отчетността си относно ВОП дружеството да отрази данъка, платен от неговите съдоговорители в страната, където завършва превозът (като се има предвид, че данъчното задължение се отнася до 2012 г.), ще доведе до непропорционална данъчна тежест.

- 13 Изложените съмнения относно тълкуването на член 41 от Директива 2006/112/ЕИО с оглед на принципите на неутралност и пропорционалност са причина за отправяне на цитирания по-горе преюдициален въпрос до Съда на Европейския съюз. **[ориг. 10]**
- 14 Във връзка с преюдициалното запитване Naczelny Sąd Administracyjny (Върховният административен съд) спира производството на основание член 124, параграф 1, точка 5 от АПК.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ