

Дело C-676/22

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

2 ноември 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Nejvyšší správní soud (Чехия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

26 октомври 2022 г.

Жалбоподател:

B2 Energy s.r.o.

Отвeтник:

Odvolací finanční ředitelství

[...]

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия), [...] като разгледа касационната жалба на **B2 Energy s.r.o.**, [...] с отивник **Odvolací finanční ředitelství** (Апелативна финансова дирекция, Чехия) [...], против решението на Městský soud v Praze (Градски съд Прага, Чехия) от 18 август 2021 г., № 14 Af 4/2020–48, по жалбата против решението на отивника от 21 ноември 2019 г. [...],

о п р е д е л и:

I. Отправя следния въпрос до Съда на Европейския съюз:

Трябва ли член 138, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкува в духа на решение на Съда на Европейския съюз от 9 декември 2021 г., *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), в смисъл, че прилагането на правото на освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) при доставка на стоки до

друга държава — членка на Съюза, трябва да бъде отказано, без да е необходимо данъчната администрация да доказва, че доставчикът на стоките е участвал в измама с ДДС, когато доставчикът не е доказал, че стоките са доставени на посочения в данъчните документи конкретен получател в другата държава членка, имащ качеството данъчнозадължено лице, въпреки че с оглед на фактическите обстоятелства и на информацията, предоставена от данъчнозадълженото лице, са налице необходимите данни, за да се провери, че действителният получател в другата държава членка е имал такова качество?

[...]

М о т и в и:

I. Предмет на производството

[1] Жалбоподателят е чешко търговско дружество. На 15 юли 2015 г. данъчният орган започва данъчна проверка на дружеството за данъчните периоди февруари, март, април и май 2015 г. При тази проверка данъчният орган констатира, че жалбоподателят не отговаря на условията да му се признае правото на освобождаване от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) при доставка на стоки до друга държава — членка на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съюзът“), каквото той е упражнил въз основа на данъчни документи, на които като получатели на стоките са посочени субектите OOV-Družstvo Malinovo, кооперация, и дружество VICOTEC LIMITED (наричани по-нататък „получателите на стоките“). Представените документи се отнасят до доставки на рапично олио до друга държава — членка на Съюза. Жалбоподателят представя на данъчния орган данъчните документи за извършените сделки заедно с приложения, съдържащи поръчки, документи за доставка, международни товарителници, документи за претегляне, сертификати за качествения клас на стоките, а също и рамкови договори за продажба и за превоз и извлечения от банкови сметки.

[2] Данъчният орган не оспорва действителното извършване на превоза на стоките до другата държава членка. Той обаче приема, че жалбоподателят не е установил твърдените от него обстоятелства, тъй като не е доказал, че е прехвърлил правото за разпореждане със стоките като собственик на лицата, които са посочени като получатели на стоките в представените документи (OOV-Družstvo Malinovo, кооперация, и дружество VICOTEC LIMITED), нито че стоките са доставени на лице, което е регистрирано по ДДС в другата държава членка. Затова жалбоподателят не отговарял на условията за освобождаване от данъка. Получателите на стоките от жалбоподателя не декларирали придобиване на стоки от Чехия, нито вътреобщностна доставка на стоки чрез тристранна операция и не начислили данък за придобиването на стоки от друга държава членка. Доставката на стоките не била потвърдена

и по отношение на дружествата DRAGSTAL и WRATISLAVIA-BIO, които според жалбоподателя всъщност трябвало да са крайните получатели на доставката. На някои от представените CMR товарителници и документи за претегляне наистина като собственик на стоките било посочено дружеството WRATISLAVIA-BIO, но те били потвърдени с подпис и печат от друго лице, а именно дружеството Wratislavia-Biodiesel, поради което жалбоподателят не доказал, че стоките са доставени на дружеството WRATISLAVIA-BIO. Сам по себе си фактът, че получателите платили за рапичното олио, не означавал, че те са придобили правото да се разпореждат със стоките като собственици. Някои от международните товарителници, съпътстващи издадените на получателите на стоките фактури, не били потвърдени, включително не и от крайните получатели, или били потвърдени от напълно различни лица. Свидетелите също не потвърдили фактическото прехвърляне на стоките на декларираните получатели в другата държава — членка на Съюза.

[3] Затова с актове за определяне на задължение за данък върху добавената стойност от 6 октомври 2017 г. данъчният орган определя по-висок размер на данъка, който жалбоподателят трябва да внесе, а именно 66 323 чешки крони (CZK) за февруари 2015 г., 68 490 CZK за март 2015 г., 74 359 CZK за април 2015 г. и 8 486 CZK за май 2015 г.

[4] С решение от 21 ноември 2019 г. [...] ответникът отхвърля подадената по административен ред жалба против тези актове. Жалбоподателят обжалва решението на ответника пред Městský soud v Praze (Градски съд Прага, наричан по-нататък „градският съд“). Градският съд отхвърля жалбата против решението на ответника с решение от 18 август 2021 г., № 14 Af 4/2020–48. Градският съд приема, че безспорно данъчните документи са представени (изпълнение на формалните условия) и стоките са превозени до друга държава членка, но данъчният орган и ответникът спорят относно доставянето на стоките на декларираните получатели.

[5] Като се опира на практиката на Съда, и в частност на решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548), градският съд стига до извода, че жалбоподателят дори не е доказал, че стоките са доставени до крайните им получатели с посредничеството на декларираните получатели. От представените документи всъщност не личи кой е получил стоките от името на получателя, нито на кой получател са доставени стоките, което впрочем не потвърждават и разпитаните свидетели. Затова не е ясно кой е имал право да се разпорежда със стоките (рапичното олио) като собственик. Градският съд подчертава, че ответникът не твърди, че жалбоподателят е участвал в данъчна измама, а просто че не е доказал обстоятелствата, посочени в данъчните му декларации. Предвид фактическите обстоятелства по делото жалбоподателят не е бил добросъвестен, що се отнася до фактическото прехвърляне на правото да се разпореждат като собственици с рапичното олио на декларираните получатели на стоките.

[6] Жалбоподателят подава касационна жалба против решението на градския съд, в която повдига въпроса за доказването на условията за прилагане на правото на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава — членка на Съюза. Що се отнася до преценката в кой момент възниква право на разпореждане със стоките като собственик, жалбоподателят на първо място изтъква, че и да не е доказал доставянето на стоките на декларираните получатели, пак е изпълнил всичките три условия за правото на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава — членка на Съюза. Самоличността на действителния получател, на когото е прехвърлено правото да се разпорежда със стоките като собственик, всъщност можело да се установи от представените доказателства. Те еднозначно сочели, че стоките са фактически получени в полския град Вроцлав от крайните им получатели, каквито се явяват други дружества, а не лицата, посочени в съответните данъчни документи.

II. Цитирани разпоредби от правото на Съюза и националното право

[7] Член 131 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност предвижда, че освобождаванията се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба.

[8] Съгласно член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество, в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превозът на стоката.

[9] Самата директива обаче не съдържа конкретни правила за доказателствата, които трябва да представи данъчнозадълженото лице, за да има право на освобождаване от данъка (за разлика например от процедурата за упражняване на правото на приспадане на ДДС, вж. член 168, буква а) и член 178, буква а) от Директивата).

[10] Съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 данъчнозадължено е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

[11] В член 287 от Директива 2006/112 се посочва, че държавите членки, които са се присъединили към Съюза след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс

в деня на присъединяването им [...]. Съгласно точка 7 за Чешката република този оборот е 35 000 EUR. За другите държави членки подобни изключения в различни граници са предвидени в членове 284—286 от Директива 2006/112.

[12] Възможността по член 287 от Директива 2006/112 е приложена в чешкото право с член 6, параграф 1 от Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 за данък върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), който предвижда, че данъчнозадълженото лице подлежи на регистрация по този закон, ако оборотът му за не повече от 12 непосредствено предходни последователни календарни месеца надхвърля 1 000 000 CZK, освен ако извършват само освободени сделки без право на приспадане на данъка.

[13] Материалноправното условие за прилагане на правото на освобождаване от данъка е да е налице доставка на стоки до друга държава — членка на Съюза. Правото на освобождаване от данъка възниква при изпълнението на условията, посочени в член 64 от Закона за ДДС, в приложимата му по настоящото дело редакция. Правилото е, че регистрираното по този закон лице е освободено от данъка, но има право на приспадане, когато извърши доставка на стоки до друга държава членка за лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, ако стоките са изпратени или превозени от територията на страната от регистрираното по този закон лице или от приобретателя или от упълномощено трето лице. Изключение е доставката на стоки за лице, за което придобиването на стоките в другата държава не подлежи на облагане с данъка.

[14] Съгласно член 4, параграф 1, буква е) от Закона за ДДС облагаема сделка е възмездната доставка на стоки или услуги от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Съгласно член 4, параграф 1, буква f) от Закона за ДДС регистрирано за целите на ДДС в друга държава е лицето, което има издаден идентификационен номер по ДДС в рамките на търговията между държавите членки.

[15] Член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС дефинира доставката на стоки като прехвърляне на правото за разпореждане със стоките като собственик. Съгласно член 13, параграф 2 доставка на стоки до друга държава членка по смисъла на този закон е доставка на стоки, които действително са изпратени или превозени до друга държава членка.

[16] Съгласно член 92, параграф 3 от Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Закон № 280/2009 — Данъчно-процесуален кодекс) данъчният субект доказва всички обстоятелства, които е длъжен да посочи в същинската данъчна декларация, в допълнителната данъчна декларация и в другите документи.

III. Анализ на преюдициалния въпрос

[17] По настоящото дело Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) е изправен пред въпроса дали може да се откаже освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка, ако не е известен действителният получател на стоките, във връзка с които доставчикът иска да упражни правото на освобождаване от данъка.

[18] [...]

[19] В практиката си по членове 131 и 138 от Директива 2006/112 Съдът неколкостранно е подчертавал, че когато преценяват дали е право на освобождаване от данъка и когато преценяват изискванията, които трябва да изпълни данъчнозадълженото лице, данъчните органи на държавите членки са длъжни винаги да съобразяват принципа на правна сигурност, принципа на защита на оправданите правни очаквания и принципа на пропорционалност. В чешкото право данъчният субект носи тежестта на доказване на изпълнението на материалноправните условия. Същият извод произтича и от преобладаващата практика на Съда. Практиката на Съда променя тази тежест на доказване само доколкото забранява на данъчната администрация и държавите членки да налагат на данъчнозадължените лица допълнителни условия, които не са в съответствие с целите на Директива 2006/112. Когато обаче става дума за доказването на данъчна измама, тежестта на доказване се обръща, така че данъчният орган трябва да докаже участието в измама.

[20] Въпреки че самата директива не урежда изрично въпроса какви доказателства трябва да представи данъчнозадълженото лице, за да може да има право на освобождаване от ДДС, в отделни случаи Съдът е постановявал, че за целите на освобождаването от данъка вносителят трябва да докаже, че към момента на внасянето им стоките са били предназначени за изпращане или превозване до друга държава членка и че с по-късна вътреобщностна доставка те са били изпратени или превозени до друга държава членка, при което не е необходимо да доказва изпращането им до конкретен адрес на приобретателя. Това може да се докаже с документи за превоз от данъчен склад в държавата членка на износа до данъчен склад в друга държава членка.

[21] По въпроса за доказването на правото на приспадане на ДДС по членове 168 и 178 от Директива 2006/112 в неотдавнашното си решение от 9 декември 2021 г., *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), Съдът дава следния отговор на преюдициален въпрос от разширения състав на Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд): „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 упражняването на правото на приспадане на начисления данък върху добавената стойност (ДДС) трябва да бъде отказано, без да е необходимо данъчната администрация да доказва, че данъчнозадълженото лице е извършило измама с ДДС или че е знаело или е трябвало да знае, че

сделката, на която се основава правото на приспадане, е част от такава измама, когато, в случай че действителният доставчик на съответните стоки или услуги не е известен, това данъчнозадължено лице не е доказало, че този доставчик е имал качеството „данъчнозадължено лице“, ако с оглед на фактическите обстоятелства и на информацията, предоставена от посоченото данъчнозадължено лице, липсват необходимите данни, за да се провери, че действителният доставчик е имал такова качество“.

[22] Така Съдът потвърждава, че доставчикът на стоките или услугите трябва да има качеството „данъчнозадължено лице“ (конкретно в Чехия — да е регистриран по Закона за ДДС) и това е едно от материалноправните условия за упражняването на право на приспадане на ДДС. Съдът обаче допуска, че понякога не е необходимо доставчикът да е еднозначно определен, ако от фактическите обстоятелства може да се направи сигурен извод, че той е имал изискваното качество на регистрирано по Закона за ДДС лице. Тежестта на доказване в това отношение носи лицето, което иска да упражни право на приспадане на ДДС. Изключение е налице в случаите, при които данъчният орган разполага с необходимите данни, за да провери, че е изпълнено материалноправното условие за упражняване на правото на приспадане.

[23] Ето защо според изводите на Съда в посоченото решение не е необходимо в данъчното производство да се доказва, че облагаемата сделка е извършена от конкретен доставчик със статут на регистрирано по Закона за ДДС лице. В този смисъл се допуска, че и при неустановена самоличност на доставчика е възможно да са изпълнени материалноправните условия за възникването на право на приспадане на ДДС, ако с оглед на фактическите обстоятелства данъчният орган разполага с необходимите данни, за да провери, че действителният доставчик е имал качеството на регистрирано по Закона за ДДС лице.

[24] Установената по настоящото дело фактическа обстановка сочи, че жалбоподателят е превозил рапичното олио до друга държава членка, но не е доказал, че го е доставил на декларираните получатели (OOV-Družstvo Malinovo, кооперация, и дружество BICOTEC LIMITED). Стоката обаче е доставена на конкретен адрес в друга държава членка, където получаването ѝ е потвърдено от други лица. На CMR товарителница № 1988977 доставката на стоки с деклариран получател лицето OOV-Družstvo Malinovo, кооперация, е потвърдена с печат и подпис от дружеството RPA. На съответните CMR товарителници и документи за претегляне доставката на стоки с деклариран получател дружеството BICOTEC LIMITED е потвърдена с печат и подпис от лицата Skład Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51–501 Вроцлав (посочено също като „Magazyn-Wrocław“) и дружество Wratislavia-Biodiesel. На представените документи за претегляне за някои от разглежданите доставки като собственик на стоката е посочено дружеството WRATISLAVIA-BIO, но същевременно те са потвърдени с печат и подпис от дружеството Wratislavia-Biodiesel.

[25] Освен това следва да се подчертае, че фактът на превозването на рапичното олио от Чехия до Полша и последващото му разтоварване от цистерните на превозвача при други получатели, които жалбоподателят не е посочил в данъчните декларации, не е спорен, а данъчният орган не признава на жалбоподателя право на освобождаване от данъка само защото той не е доказал, че е доставил стоката на декларираните получатели. Нещо повече, рапичното олио е доставено до местоназначението в количества, надхвърлящи десетки тонове, тоест на стойност десетки хиляди евро. Едва ли е възможно действителните получатели на въпросната стока да не са били регистрирани по ДДС.

[26] Във връзка с изложеното възниква въпросът дали изводите в решение *Kemwater ProChemie* могат да се отнесат и към настоящия случай и дали при доказването на изпълнението на материалноправните условия за прилагане на правото на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка данъчният субект е длъжен и да докаже, че стоката е получена от конкретен (деклариран от него) получател, който има качеството данъчнозадължено лице, или е достатъчно от фактическите обстоятелства по случая да личи, че стоката е получена в другата държава членка от друг действителен получател и че той е имал (или от фактическите обстоятелства следва, че би трябвало да има) качеството данъчнозадължено лице.

[27] Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) е запознат с изводите на Съда в решение от 17 октомври 2019 г., *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876), съгласно които не може да се признае право на освобождаване от ДДС, ако поради факта, че действителният приобретател е неизвестен, не може да се докаже, че разглежданата сделка представлява доставка на стоки извън територията на Съюза. Посоченото решение се отнася, първо, до особената хипотеза на доставка на стока извън Съюза, и второ, не отговаря на въпроса дали това важи и в случай че фактическата обстановка по делото убедително сочи, че макар стоката да не е получена от декларирания в данъчните документи получател, все пак в местоназначението е получена от друг действителен получател, който е имал (или би трябвало да има) качеството данъчнозадължено лице. С други думи, спорният въпрос е дали в такъв случай може да се възприеме подход в духа на въведената с решение *Kemwater ProChemie* известна промяна в досегашната практика на Съда. Според Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) въпросът за освобождаването от ДДС на стоките, доставени в друга държава членка, е в известна степен съпоставим с проблема за правото на приспадане на данъка по получени доставки, тъй като и в двата случая релевантното материалноправно условие е другата страна по сделката да има качеството данъчнозадължено лице (при правото на приспадане това ще е доставчикът по облагаемата сделка, а при освобождаването от ДДС за доставка на стоки в друга държава членка — получателят на стоката в другата държава членка).

[28] За необходимост от прилагане на изводите от решение *Kemwater ProChemie* включително в контекста на правото на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка *Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд) споменава още в решение от 4 февруари 2022 г., № 4 Afs 115/2021–45, в което приема, че преценката дали данъчният субект има право на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка не може да доведе до отказ да се признае това право, ако от фактическите обстоятелства по делото личи, че той действително е доставил стоката в друга държава членка, макар и да не е доказал, че я е доставил на декларираните получатели. Според [...] [запитващата юрисдикция] би било в противоречие с принципа на неутралност на данъка да се отказва на данъчния субект освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка, когато той е доказал, че е доставил въпросните стоки на друг действителен получател. В такъв случай обаче следва да се провери дали от фактическите обстоятелства по случая и от информацията, с която разполага данъчната администрация или която е предоставило данъчнозадълженото лице, следва, че действителните получатели на стоките на данъчния субект са имали качеството данъчнозадължени лица по ДДС.

[29] За сметка на това в решение от 25 май 2022 г., № 10 Afs 374/2020–59, *Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд) приема, че изводите на Съда от решение *Kemwater ProChemie* не се отнасят до прилагането на правото на освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка. В това свое решение [...] [*Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд)] приема, че в такъв случай „*остава в сила правилото, че доставчикът е длъжен да докаже, че чуждестранният получател е „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“* (решение на Съда от 27 септември 2012 г., *VSTRI*, C-587/10). Тази практика на Съда се възприема и в по-новите решения на [*Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд)] от 10 февруари 2022 г., *molton*, № 9 Afs 274/2020–61, и от 24 февруари 2022 г., *Steris*, № 1 Afs 238/2020–59, в които се приема, че чешкият доставчик е длъжен да докаже кое чуждестранно лице е било действителният получател на стоката“.

[30] Така констатираното противоречие в практиката на *Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд) също обуславя релевантността на изложения спорен правен въпрос и необходимостта да бъде решен от Съда.

[...]