



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

14 февруари 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 143, параграф 1, буква г) — Освобождаване от ДДС при внос — Внос, последван от вътреобщностно прехвърляне — Последваща вътреобщностна доставка — Данъчна измама — Отказ от освобождаване — Условия“

По дело C-531/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) с акт от 29 юни 2017 г., постъпил в Съда на 8 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

Vetsch Int. Transporte GmbH

в присъствието на:

Zollamt Feldkirch Wolfurt,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe (докладчик), председател на състава, Е. Juhász и С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 юни 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Vetsch Int. Transporte GmbH, от Р. Csoklich, Rechtsanwalt,
- за Zollamt Feldkirch Wolfurt, от G. Kofler, в качеството на представител,
- за австрийското правителство, от F. Koppensteiner, D. Schwab и С. Pesendorfer, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от М. Tassopoulou и G. Papadaki, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от В.-R. Killmann и F. Clotuche-Duvieusart, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 септември 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 143, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) и член 143, параграф 1, буква г) от тази директива, изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 г. (ОВ L 175, 2009 г., стр. 1) (наричана по-нататък „изменената Директива за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vetsch Int. Transporte GmbH (наричано по-нататък „Vetsch“) и Zollamt Feldkirch Wolfurt (Митническа служба Фелдкирх Волфурт, Австрия) (наричана по-нататък „митническата служба“) по повод освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) на внос от Швейцария в Австрия на стоки с оглед на прехвърлянето им в България.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 От акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите в главното производство декларации за допускане за свободно обращение са подадени в периода от 10 декември 2010 г. до 5 юли 2011 г. Тъй като Директивата за ДДС е изменена по-специално с Директива 2009/69, чийто срок за транспониране изтича на 1 януари 2011 г., по делото в главното производство се прилагат разпоредбите на Директивата за ДДС и тези на изменената Директива за ДДС.

Директивата за ДДС

- 4 Член 2, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

г) вносът на стоки“.

- 5 Член 17, параграф 1, първа алинея от Директивата гласи следното:

„Прехвърлянето в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, се третира като възмездна доставка на стоки“.

6 Съгласно член 138 от посочената директива:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Европейския съюз], 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.

2. Освен доставката на стоки, посочени в параграф 1, държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

в) доставката на стоки, състояща се от прехвърляне на друга държава членка, която би имала право на освобождаванията съгласно параграф 1 и букви а) и б), ако е била извършена от името на друго данъчнозадължено лице“.

7 Член 143 от същата директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

г) вноса на стоки, изпращани или превозвани от трета територия или трета държава в държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозът на стоките, когато доставката на такива стоки от вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС, е освободена по член 138;

[...]“.

8 Съгласно член 201 от Директивата за ДДС:

„При внос ДДС е дължим от всяко лице или лица, определени или признати като отговорен платец от държавата членка на вноса“.

Изменената Директива за ДДС

9 Член 2, параграф 1, буква г) и членове 138 и 201 от изменената Директива за ДДС са идентични със съответните членове от Директивата за ДДС. От друга страна, член 143 от изменената Директива за ДДС гласи:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

г) вноса на стоки, изпращани или превозвани от трета територия или трета държава в държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозът на стоките, когато доставката на такива стоки от вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС, е освободена по член 138;

[...]

2. Предвиденото в параграф 1, буква г) освобождаване се прилага в случаите, когато вносът на стоки е последван от доставка на стоки, която е освободена съгласно член 138, параграф 1 и параграф 2, буква в), само ако в момента на вноса вносителят е предоставил на компетентните органи на държавата членка на вноса най-малко следните данни:

- а) своя идентификационен номер по ДДС, издаден в държавата членка на вноса, или идентификационния номер по ДДС на своя данъчен представител — платец на ДДС, издаден в държавата членка на вноса;
- б) идентификационния номер по ДДС на клиента, за когото се доставят стоките в съответствие с член 138, параграф 1, издаден в друга държава членка, или своя собствен идентификационен номер по ДДС, издаден в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, когато те са предмет на прехвърляне в съответствие с член 138, параграф 2, буква в);
- в) доказателството, че внесените стоки са предназначени да бъдат превозени или изпратени от държавата членка на вноса до друга държава членка.

Независимо от това държавите членки могат да предвидят посоченото в буква в) доказателство да се представя само по искане на компетентните органи“.

Австрийското право

- 10 Съгласно член 6, параграф 3, първа алинея от Приложението към Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон от 1994 г. за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG 1994 г.“), което включва разпоредбите относно вътрешния пазар, освободен от данък е вносът на стоките, които след вноса се използват от декларатора непосредствено за извършване на вътреобщностни доставки; деклараторът е длъжен да докаже със счетоводни документи наличието на условията по член 7 от това приложение към UStG 1994 г. Освобождаването се прилага само ако лицето, за чиято дейност е внесена стоката, извърши последващата вътреобщностна доставка.
- 11 Съгласно член 26, параграф 1 от UStG 1994 г. по отношение на облагането на вноса с ДДС се прилагат съответно разпоредбите относно митата.
- 12 Съгласно член 71a от Zollrechts-Durchführungsgesetz (Закон за прилагане на митническото законодателство) в случаите на освобождаване от ДДС при внос съгласно член 6, параграф 3 от Приложението към UStG 1994 г. относно вътрешния пазар, в които все пак възниква задължение за плащане на ДДС при внос на основание член 204, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58, наричан по-нататък „Митническият кодекс“), деклараторът също е платец на данъка, ако не се явява вече платец съгласно член 204, параграф 3 от Митническия кодекс.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 Vetsch е австрийско дружество с ограничена отговорност, което извършва транспортна дейност.
- 14 В периода от 10 декември 2010 г. до 5 юли 2011 г. като косвен представител на две установени в България дружества, К и Б, дружеството подава пред митническата служба декларации за допускане на внесени от Швейцария стоки в свободно обращение. С тези декларации Vetsch

прави искане за освобождаване по член 6, параграф 3 от UStG 1994 г., като за тази цел посочва код „митнически режим 42“. Впоследствие съответните стоки са допуснати в свободно обращение с освобождаване от ДДС при внос.

- 15 С решение от 6 септември 2011 г. митническата служба обаче изисква от Vetsch да плати за вноса на съответните стоки ДДС съгласно член 204, параграф 1 от Митническият кодекс, тъй като не били налице условията за поисканото в посочените декларации освобождаване от данъка. Поради това Vetsch е платец на ДДС. На 31 януари 2012 г. митническата служба отхвърля подадената от Vetsch жалба по административен ред срещу това решение.
- 16 Vetsch обжалва решението на митническата служба по съдебен ред пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който с решение от 30 март 2016 г. отхвърля жалбата като неоснователна.
- 17 Видно от акта за преюдициално запитване, запитващата юрисдикция приема за установено, че продавачът на разглежданите в главното производство стоки е прехвърлил на българските получатели правото да се разпореждат със стоките, когато последните са се намирали в Швейцария, тоест преди освобождаването им от мита в Австрия. Не е установено, че получателите са изгубили това право в България. Посочените получатели са декларирали вътреобщностни придобивания на стоките, но носят отговорност за данъчна измама в тази държава членка, тъй като са декларирали невярно необлагаема вътреобщностна доставка на съответните стоки за дружеството Vetsch.
- 18 Vetsch подава ревизионна жалба срещу решението на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) пред запитващата юрисдикция.
- 19 Запитващата юрисдикция уточнява, че съгласно австрийското право ДДС при внос се дължи, когато не е изпълнено предвиденото в член 138, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС условие за освобождаване на свързаното последващо прехвърляне след вноса в Австрия. В тази хипотеза националното законодателство предвижда, че длъжникът на този данък е лицето, длъжно да спазва това условие, в настоящия случай по-конкретно съответните български получатели, чийто косвен представител е Vetsch. В главното производство обаче Vetsch се счита за солидарен длъжник на посочения данък.
- 20 Според тази юрисдикция освобождаването от ДДС при внос съгласно член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС зависи от това дали вътреобщностното прехвърляне е освободено съгласно член 138, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС.
- 21 В това отношение тя отбелязва, че според Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) не са изпълнени условията, позволяващи ползването на такова освобождаване, като този съд се мотивира с практиката на Съда, според която трябва да се откаже освобождаване от ДДС съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, ако данъчнозадълженото лице е извършило данъчна измама или е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него сделка е била част от извършена от приобретателя измама, и не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама. В това отношение Съдът приравнява вътреобщностното придобиване към вътреобщностната доставка.
- 22 Според запитващата юрисдикция практиката на Съда има предвид случаи, при които измамата се отнася до сделката, за която се извършва приспадане, освобождаване или възстановяване на ДДС, или сделката, която я предхожда или следва. обстоятелствата по главното производство обаче се различават от тези по делата, по които са постановени съдебните решения.

- 23 Тя посочва, че Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) установява, че двете български предприятия, за които е осъществено разглежданото вътреобщностно прехвърляне, са подали данъчни декларации, в които са посочили вътреобщностно придобиване в България. Данъчната измама се извършва едва на по-късен етап от сделката, а именно при деклариране на нова извършена от тези предприятия вътреобщностна доставка на съответните стоки, която има за предмет препродажбата им на Vetsch. Посочените предприятия неправилно освобождават тази вътреобщностна доставка. Решението на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) се основава на предпоставката, че посочената доставка не е била извършена. От акта за преюдициално запитване следва, че според Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) все пак не е установено, че към датата на вътреобщностното прехвърляне на посочените стоки в България, същите предприятия вече са имали намерението да извършат измама във връзка с последващата сделка с тези стоки.
- 24 Според запитващата юрисдикция от практиката на Съда следва, че правото на приспадане или освобождаване от ДДС за вътреобщностна доставка трябва да бъде отказано, когато данъчната измама е извършена от самото данъчнозадължено лице.
- 25 В това отношение посочва, че тази практика се отнася не само до данъчнозадълженото лице, извършило данъчна измама, но и към това, което е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него сделка е била част от измама, извършена от доставчика или друг стопански субект, действащ нагоре или надолу по веригата от доставки.
- 26 Ето защо тя поставя въпроса относно релевантността на тази съдебна практика в случай като разглеждания в главното производство, доколкото разглежданата измама е извършена едва на по-късен етап от веригата от доставки след разглежданото вътреобщностно прехвърляне и последвалото това прехвърляне вътреобщностно придобиване.
- 27 При тези условия Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли освобождаването съгласно член 138 от Директивата [за ДДС] да бъде отказано за вътреобщностно прехвърляне от държава членка, когато данъчнозадълженото лице, което извършва това прехвърляне в друга държава членка, действително декларира в другата държава членка свързаното с посоченото прехвърляне вътреобщностно придобиване, но при последваща облагаема сделка със съответните стоки в другата държава членка извършва данъчна измама, като декларира невярно освободена от данък вътреобщностна доставка от тази друга държава членка?
- 2) Релевантно ли е за отговора на първия въпрос обстоятелството дали към датата на вътреобщностното прехвърляне данъчнозадълженото лице вече е имало намерението да извърши данъчна измама при последваща сделка с тези стоки?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 28 В самото начало следва да се отбележи, че първият въпрос се отнася до освобождаването от ДДС по член 138 от Директивата за ДДС. От данните в акта за преюдициално запитване обаче следва, че запитващата юрисдикция иска да установи дали в случай като разглеждания в главното производство следва да се откаже освобождаване от ДДС, прилагано за вноса на стоки от трети страни в държава членка, който отговаря на условията, предвидени в член 143,

буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС, когато тези стоки впоследствие са прехвърлени в друга държава членка на лице, което след прехвърлянето е извършило измама с тези стоки.

- 29 С оглед на горепосочените съображения следва да се отбележи, че с първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС при внос трябва да бъде отказано на вносителя, определен или признат като платец на данъка по смисъла на член 201 от тази директива, когато получателят на последвалото вноса вътреобщностно прехвърляне извършва измама във връзка със сделка, която следва прехвърлянето и не е свързана с него.
- 30 Съгласно член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС държавите членки освобождават вноса на изпратени или превозени стоки от трета територия или от трета страна в държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозът на стоките, когато доставката на тези стоки, извършена от вносителя, определен или признат като платец на данъка съгласно член 201 от тази директива, е освободена по член 138 от посочената директива.
- 31 Както Съдът вече е постановил, освобождаването от ДДС при внос зависи от последващото извършване от страна на вносителя на вътреобщностна доставка, която сама по себе си е освободена съгласно член 138 от Директивата за ДДС и следователно зависи от спазването на установените в този член материалноправни условия (решение от 20 юни 2018 г., *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, т. 47). Това важи и когато, както в настоящия случай, доставката на стоки се състои в прехвърлянето им в друга държава членка.
- 32 Член 138, параграф 1 от тази директива предвижда, че държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Съюза, 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 превозването на стоката. Съгласно член 138, параграф 2, буква в) от посочената директива държавите членки освобождават доставката на стоки, състояща се от прехвърляне на друга държава членка, която би имала право на освобождаванията съгласно по-специално посочения параграф 1, ако е била извършена от името на друго данъчнозадължено лице.
- 33 За целите на освобождаването от ДДС вътреобщностното прехвърляне, определено в член 17, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС като прехвърлянето в друга държава членка от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, се счита по-специално за вътреобщностна доставка, за която е предвидено освобождаване от ДДС в член 138 от тази директива (що се отнася до съответните разпоредби от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), вж. решение от 20 октомври 2016 г., *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, т. 29).
- 34 В настоящия случай обаче с оглед на посочените от запитващата юрисдикция данни следва да се приеме, като запитващата юрисдикция следва да провери това, че разглежданото в главното производство вътреобщностно прехвърляне отговаря на условията, посочени в член 138 от Директивата за ДДС, към който препраща член 143, буква г) от тази директива и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС.

- 35 Освен това, видно от акта за преюдициално запитване, липсват данни, които да позволяват да се приеме, че разглежданият в главното производство внос на стоки не отговаря на другите условия за освобождаване от ДДС при внос, предвидени в последните две разпоредби, посочени в предходната точка от настоящото решение.
- 36 Поради това следва да се изхожда от предпоставката, че разглежданият в главното производство внос на стоки отговаря на условията за освобождаване от ДДС при внос, предвидени в член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС.
- 37 Независимо от това запитващата юрисдикция поставя въпроса относно въздействието на опорочената от измамата сделка, извършена при вътреобщностна доставка след вноса и последвалото прехвърляне, върху разглежданото право на освобождаване от ДДС. Тази юрисдикция обаче няма никакви съмнения относно законността на вноса и прехвърлянето, които предшества вътреобщностната доставка, за която се отнася данъчната измама.
- 38 Впрочем, както посочва Комисията в писменото си становище пред Съда, в случай като разглеждания в главното производство вносът, последван от вътреобщностно прехвърляне, от една страна, и от вътреобщностната доставка, за която се отнася измамата, от друга страна, трябва да се разглеждат като независими една от друга сделки.
- 39 Всъщност следва да се отбележи, че член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС всъщност предполагат двойно освобождаване, а именно едно освобождаване от ДДС, който съгласно член 201 от Директивата за ДДС се дължи по принцип при внос, и второ освобождаване за вътреобщностна доставка или вътреобщностно прехвърляне, извършено след този внос.
- 40 Така, когато предвидените в член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС условия са изпълнени, ДДС върху изпратени или превозени от трета държава в Съюза стоки по принцип се дължи за първи път не в държавата членка, на чиято територия те са били първоначално внесени, а в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът. Както отбелязва генералният адвокат в точка 53 от заключението си, тези разпоредби целят опростяване, за да се улесни трансграничният обмен, като освобождаването на вноса дава възможност да отпадне правото на приспадане на ДДС при внос, което в противен случай щеше да е налице по отношение на иначе дължимия ДДС при внос.
- 41 В случай като разглеждания в главното производство, в който съответната измама е извършена в България при вътреобщностна доставка от тази държава членка, българските органи следва да откажат освобождаване от ДДС по отношение на тази сделка.
- 42 Когато се установи, че тази измама не се отнася до прехвърлянето, от което зависи предоставянето на освобождаване от ДДС при внос, посочено в член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС, това освобождаване не може да бъде отказано на вносителя, определен или признат като платец на данъка по смисъла на член 201 от тази директива, в случай, при който, както е видно от акта за преюдициално запитване, липсват данни, които да позволяват да се приеме, че вносителят е знаел или е трябвало да знае, че тази доставка, последвала вноса, е включена в измамата, извършена от българските получатели.
- 43 С оглед на горепосочените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 143, буква г) от Директивата за ДДС и член 143, параграф 1, буква г) от изменената Директива за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС при внос не трябва да бъде отказвано на вносителя, определен или признат като платец

на данъка по смисъла на член 201 от Директивата за ДДС, в случай като разглеждания в главното производство, при който, от една страна, получателят на последвалото вноса вътреобщностно прехвърляне извършва измама във връзка със сделка, която следва прехвърлянето и не е свързана с него, а от друга страна, няма никакви данни, че вносителят е знаел или е трябвало да знае, че тази последваща сделка е включена в извършена от получателя измама.

По втория въпрос

- 44 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи какво може да бъде въздействието, с оглед на отговора на първия въпрос, на обстоятелството, че получателят на прехвърлените стоки още към момента на вътреобщностното им прехвърляне вече е имал намерение да извърши данъчна измама при последваща сделка с тези стоки.
- 45 От акта за преюдициално запитване изрично следва, че в случая не е установено такова намерение. При тези обстоятелства този въпрос, като хипотетичен, е недопустим.

По съдебните разноски

- 46 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните 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:

Член 143, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 143, параграф 1, буква г) от тази директива, изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от данък върху добавената стойност при внос не трябва да бъде отказвано на вносителя, определен или признат като платец на данъка по смисъла на член 201 от Директива 2006/112, в случай като разглеждания в главното производство, при който, от една страна, получателят на последвалото вноса вътреобщностно прехвърляне извършва измама във връзка със сделка, която следва прехвърлянето и не е свързана с него, а от друга страна, няма никакви данни, че вносителят е знаел или е трябвало да знае, че тази последваща сделка е включена в извършена от получателя измама.

Подписи