



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

17 октомври 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 146 — Освобождавания при износ — Понятието „доставка на стоки“ — Член 131 — Условия, определени от държавите членки — Принцип на пропорционалност — Принцип на данъчен неутралитет — Доказателства — Измама — Практика на държава членка да отказва право на освобождаване, когато приобретателят на изнесените стоки не е известен“

По дело C-653/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 19 юни 2018 г., постъпил в Съда на 17 октомври 2018 г., в рамките на производство по дело

Unitel sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis (докладчик), председател на състава, M. Pešić и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Unitel sp. z o.o., от A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от M. Siekierzyńska и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: полски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 146, параграф 1, букви а) и б) и на 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), по-специално предвид принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Unitel sp. z o.o. и Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (директор на Данъчна дирекция Варшава, наричан по-нататък „директорът на данъчната дирекция“) по повод отказа да бъде освободен от данък върху добавената стойност (ДДС) износът на стоки извън Европейския съюз, извършен през 2007 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 4 Член 131 от Директивата гласи:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други [...]разпоредби [на Съюза] 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“.
- 5 Член 146 от тази директива, който е в глава 6 от нея, озаглавена „Освобождавания при износ“, в параграф 1, букви а) и б) предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън [Съюза] от или за сметка на продавача;

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън [Съюза] от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди“.
- 6 Член 168, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която

предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Съгласно член 169, буква б) от тази директива данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на сделки, освободени в съответствие с член 146 от нея.

Полското право

- 7 Член 2, точка 8 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. 2011, бр. 177, позиция 1054) в редакцията, приложима към фактите, разглеждани в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„В случаите, когато други разпоредби се отнасят [...] до износа на стоки, това понятие се отнася до доставката на стоки, изпратени или превозени извън територията на Европейския съюз от територията на страната:

- а) от или за сметка на доставчика; или
 - б) 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“.
- 8 Член 7, параграф 1 от този закон гласи, че „доставка на стока по смисъла на член 5, параграф 1, точка 1 означава прехвърлянето на правото на разпореждане със стока като собственик“.
- 9 Член 41 от посочения закон предвижда:

„[...]“

- 4) Износът на стоки по член 2, точка 8, буква а) се облага с нулева ставка.

[...]

- б) 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.

[...]

- 11) 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. [...]

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Между януари и май 2007 г. Unitel, установено в Полша дружество, продава мобилни телефони на две украински лица. При ревизията на това дружество данъчната администрация установява, че мобилните телефони са изнесени извън територията на Съюза, но стоките не са придобити от посочените във фактурите лица, а от други лица, които не са известни. Тогава с решение, потвърдено с решение на директора на данъчната дирекция от 29 август 2014 г., администрацията приема, че не е имало доставка на стоки по смисъла на член 2, точка 8 от Закона за ДДС и следователно Unitel не е имало право да прилага нулевата ставка на ДДС по член 41, параграф 4 от този закон.
- 11 Сезиран с жалба срещу решението на директора на данъчната дирекция, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша) отбелязва, че от направените констатации следва, че едно от двете украински лица е „фирма фантом“, която служи за прикриване на действителния получател и за извършване на данъчни измами както спрямо полските, така и спрямо украинските данъчни органи, и че другото лице не е стопанският субект, закупувал телефоните от Unitel. Този съд приема, че не е имало доставка на стоки, след като данъчната администрация установила, че посочените във фактурите приобретатели не са влезли във владение на стоките, не са се разпоредили с тях като собственик и не са извършвали никаква стопанска дейност, така че въпросните сделки не могат да бъдат квалифицирани като „износ на стоки“ по смисъла на член 2, точка 8 от Закона за ДДС. Освен това според посочения съд Unitel не е доказало, че е положило дължимата грижа при извършването на тези сделки. В това отношение той отбелязва по-специално, че дружеството изготвило фактурите си въз основа на данни, представени от лица с невалидни пълномощни или които нямат истински служебни адреси или валидни документи, които да послужат като доказателство при осчетоводяването на ДДС.
- 12 Unitel обжалва решението на Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) пред запитващата юрисдикция, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша). В подкрепа на жалбата си Unitel изтъква, първо, неправилно тълкуване и прилагане на член 131 от Директивата за ДДС във връзка с член 146, параграф 1, букви а) и б) от нея, тъй като за прилагането на нулевата ставка се изисквало спазването на формални условия, когато били изпълнени всички материалноправни изисквания за нейното прилагане, и второ, грешка в тълкуването и прилагането на член 41, параграфи 4 и 11 от Закона за ДДС във връзка с член 41, параграф 6, член 2, точка 8 и член 7, параграф 1 от този закон. Грешката се състояла в това, че доставката на стоки се считала за ефективна само когато операторът, посочен във фактурата като приобретател, е идентичен с оператора, който реално участва в това качество във въпросната сделка, поради което тя не можела да се квалифицира като износ на стоки и да се приложи нулевата ставка, но въпреки това се приемало, че сделката представлява доставка, която е облагаема по националната ставка.
- 13 Запитващата юрисдикция счита, че за разрешаване на спора в главното производство е необходимо тълкуване на Директивата за ДДС и преди всичко на понятието „доставка на стоки“ по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от нея. Тя посочва, че според националните данъчни органи това понятие трябва да се тълкува в съответствие с член 7, параграф 1 от Закона за ДДС, който транспонира член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, а именно като прехвърляне на правото за разпореждане с вещь като собственик. Така според тези органи двете страни по сделката трябва действително да съществуват и да са известни, което не е така, когато посоченият във фактурата или в митническите документи приобретател е фиктивно лице или когато приобретателят на стоките извън територията на Съюза е друго неизвестно лице. Това тълкуване било възприето и от повечето полски административни юрисдикции.

- 14 Запитващата юрисдикция обаче се съмнява дали, за да се установи, че дадена доставка на стоки извън територията на Съюза е действително извършена, когато не се оспорва самото им изнасяне, наистина е необходимо лицето, посочено във фактурата на доставчика и в митническите документи като приобретател на стоките, да съвпада с действителния им получател. Тя иска да установи дали при това положение няма прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС. Запитващата юрисдикция отбелязва по-специално, че в решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854) Съдът приема, че ако се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС 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 и че при такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да могат да обосноват облагането на съответната сделка.
- 15 В този контекст според запитващата юрисдикция на следващо място възниква въпросът доколко евентуалната измама, извършена на територията на третата държава, в която е приета стоката, изнесена от лице, различно от посоченото в митническите документи, се отразява на възможността да се приложи освобождаването от данък с право на приспадане на ДДС. Като разглежда практиката на Съда, съгласно която държавите членки трябва да откажат да предоставят правата, предвидени от Директивата за ДДС, когато самото данъчнозадължено лице е извършило измама или когато е знаело или е трябвало да знае, че с въпросната сделка е участвало в сделка, която е част от измама с ДДС, запитващата юрисдикция иска да се установи дали това задължение — което има за цел да защити вътрешния пазар — се прилага, когато измамата е извършена единствено на територията на трета държава, която е държава по местоназначение и потребление на изнесените стоки.
- 16 На последно място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали в положение като това по главното производство е правилна националната практика да се прилага ДДС върху разглежданата сделка, все едно е вътрешна доставка, когато поради констатацията за липса на доставка на стоки би трябвало да се приеме, че тя не се облага с ДДС и не дава право на приспадане на начисления по получената доставка ДДС.
- 17 При тези обстоятелства *Naczelny Sąd Administracyjny* (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) В светлината на член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директива[та за ДДС] 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[та за ДДС] 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 констатира, 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[та за ДДС] 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[та за ДДС]?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 18 Със своя първи и втори въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директивата за ДДС и принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика като разглежданата в главното производство, която във всички случаи приема, че не е налице доставка на стоки по смисъла на първата разпоредба и поради това отказва правото на освобождаване от ДДС, когато съответните стоки са изнесени извън Съюза и след изнасянето им данъчните органи констатира, че приобретателят на стоките не е лицето, посочено в издадената от данъчнозадълженото лице фактура, а друго неизвестно лице. В този контекст запитващата юрисдикция се пита какво може да е значението на евентуална измама, извършена на територията на трета държава, за прилагането на правото на освобождаване от ДДС.
- 19 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че съгласно член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на продавача или от или за сметка на клиента. Тази разпоредба следва да се разглежда във връзка с член 14, параграф 1 от посочената директива, според който за „доставка на стоки“ се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик (решения от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, т. 23 и от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 22).
- 20 Целта на това освобождаване е да се гарантира, че съответните доставки на стоки ще бъдат обложени по местоназначението им, а именно на мястото, в което стоките ще бъдат потребявани (решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 21 Както Съдът вече на няколко пъти е отбелязвал, от разпоредбите, посочени в точка 19 от настоящото решение, и по-специално от думата „изпратени“, използвана в посочения член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, следва, че стоката е действително изнесена и освобождаването на доставката при износ е приложимо, когато правото на разпореждане като собственик с тази стока се прехвърли на приобретателя, доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън Съюза, и вследствие на изпращането или превозването стоката напусне физически територията на Съюза (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, т. 24 и цитираната съдебна практика, а също и решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 24).

- 22 Също така Съдът вече е приел, че понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на съответното данъчнозадължено лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 23 Следователно сделки като разглежданите в главното производство представляват доставки на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, ако отговарят на обективните критерии, на които се основава това понятие, припомнени в точка 21 от настоящото решение.
- 24 Фактът обаче, че изнесените стоки са придобити извън Съюза от лице, което не е посоченото във фактурата и което не е известно, не означава, че тези обективни критерии не са изпълнени.
- 25 Следователно квалифицирането на сделка като доставка на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС не може да зависи от условието приобретателят да е известен.
- 26 Все пак, на второ място, държавите членки следва да определят — в съответствие с член 131 от Директивата за ДДС — условията, при които освобождават сделките за износ, за да осигурят правилното и ясно прилагане на предвидените в посочената директива освобождавания и да предотвратят всички възможни измами, избягване на данъци и злоупотреби. При упражняване на своите правомощия държавите членки все пак са длъжни да спазват общите принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза и сред които фигурира по-конкретно принципът на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 28 февруари 2018 г., *Pieńkowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 32 и 33).
- 27 Що се отнася до принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че национална мярка надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, ако тя основно поставя правото на освобождаване от ДДС в зависимост от спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени. Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики (решения от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 38 и от 28 март 2019 г., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 29).
- 28 Освен това, щом посочените материалноправни изисквания са изпълнени, принципът на данъчен неутралитет изисква да бъде предоставено освобождаване от ДДС, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 39).
- 29 Практиката на Съда признава само две хипотези, при които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС (решения от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 40 и от 28 март 2019 г., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 32).
- 30 От една страна, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ от освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение не може да се докаже по сигурен начин изпълнението на материалноправните изисквания (решения от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 42 и от 28 март 2019 г., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 35).

- 31 При това положение, ако в даден случай, поради факта че действителният приобретател е неизвестен, не може да се докаже, че разглежданата сделка представлява доставка на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, това обстоятелство може да доведе до отказ да се предостави предвиденото в този член освобождаване при износ. За сметка на това изискването във всички случаи приобретателят на стоките в третата държава да е известен, без да се изследва дали са изпълнени материалноправните изисквания за това освобождаване, и по-специално изискването за изнасяне на съответните стоки от митническата територия на Съюза, не зачита нито принципа на пропорционалност, нито принципа на данъчен неутралитет.
- 32 В конкретния случай, видно от акта за преюдициално запитване, няма съмнение, че разглежданите в главното производство стоки са продадени, че са изпратени извън Съюза и че физически са напуснали неговата територия, така че — освен ако не се установи друго при проверката на тези факти, която националната юрисдикция следва да извърши — изпълнението на критериите, на които трябва да отговаря дадена сделка, за да представлява доставка на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, изглежда доказано, независимо от обстоятелството, че действителните приобретатели на стоките не са известни.
- 33 От една страна, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчен неутралитет за целите на освобождаването от ДДС. Според практиката на Съда не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която данъчнозадълженото лице 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 нейното избягване, правото на освобождаване би трябвало да му бъде отказано (решения от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 41 и от 28 март 2019 г., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 33).
- 34 От друга страна, доставчикът не може да отговаря за плащането на ДДС, независимо от участието си в извършената от приобретателя измама. Всъщност би било явно несъразмерно данъчнозадълженото лице да носи отговорност за загубата на данъчни приходи, причинена от измамните действия на трето лице, върху които то няма никакво влияние (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2008 г., *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, т. 23).
- 35 В точка 40 от решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), на което се позовава запитващата юрисдикция, Съдът отбелязва, че ако се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС 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 и по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да могат да обосноват облагането на съответната сделка.
- 36 В конкретния случай запитващата юрисдикция, без да уточнява естеството на измамата, част от която са били разглежданите в главното производство сделки, посочва, че стоките, за които се отнасят тези сделки, са изнесени от територията на Съюза, и отбелязва, че измамата е била извършена единствено на територията на трета държава, която е държавата по местоназначение и мястото на потребление на тези стоки.

- 37 Тъй като фактът, че измамните действия са извършени в трета държава, не може да е достатъчен, за да се изключи наличието на каквато и да било измама в ущърб на общата система на ДДС, националната юрисдикция трябва да провери дали разглежданите в главното производство сделки не са част от такава измама и ако случаят е такъв, да прецени дали данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае за това.
- 38 С оглед на изложените по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 146, параграф 1, букви а) и б) и член 131 от Директивата за ДДС, както и принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика като разглежданата в главното производство, която във всички случаи приема, че не е налице доставка на стоки по смисъла на първата разпоредба и поради това отказва правото на освобождаване от ДДС, когато съответните стоки са изнесени извън Съюза и след изнасянето им данъчните органи констатира, че приобретателят на стоките не е лицето, посочено в издадената от данъчнозадълженото лице фактура, а друго неизвестно лице. При тези обстоятелства предвиденото в член 146, параграф 1, букви а) и б) от тази директива право на освобождаване от ДДС трябва да бъде отказано, ако фактът, че действителният приобретател е неизвестен, пречи да се докаже, че разглежданата сделка представлява доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба, или ако е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката е част от измама, извършена в ущърб на общата система на ДДС.

По третия въпрос

- 39 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато при обстоятелствата, описани в първия и втория въпрос, се отказва да се предостави предвиденото в член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС право на освобождаване от ДДС, към разглежданата сделка се прилага ДДС, приложим за доставките на стоки, извършени на националната територия, или трябва да се приеме, че сделката не е облагаема и поради това не дава право на приспадане на начисления по получената доставка ДДС.
- 40 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че при липсата на доставка на стоки, извършена на националната територия и на освободена съгласно член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС сделка, не съществува нито облагаема сделка, нито право на приспадане на основание член 168 или член 169 от тази директива.
- 41 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато при обстоятелства като описаните в първия и втория въпрос се отказва правото на предвиденото в член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС, следва да се приеме, че въпросната сделка не е облагаема сделка и поради това не дава право на приспадане на начисления по получената доставка ДДС.

По съдебните разноски

- 42 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 (десети състав) реши:

- 1) 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, както и принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика като разглежданата в главното производство, която във всички случаи приема, че не е налице доставка на стоки по смисъла на първата разпоредба и поради това отказва правото на освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС), когато съответните стоки са изнесени извън Европейския съюз и след изнасянето им данъчните органи констатира, че приобретателят на стоките не е лицето, посочено в издадената от данъчнозадълженото лице фактура, а друго неизвестно лице. При тези обстоятелства предвиденото в член 146, параграф 1, букви а) и б) от тази директива право на освобождаване от ДДС трябва да бъде отказано, ако фактът, че действителният приобретател е неизвестен, пречи да се докаже, че разглежданата сделка представлява доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба, или ако е доказано, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката е част от измама, извършена в ущърб на общата система на ДДС.
- 2) Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато при тези обстоятелства се отказва правото на предвиденото в член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директива 2006/112 освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС), следва да се приеме, че въпросната сделка не е облагаема сделка и поради това не дава право на приспадане на начисления по получената доставка ДДС.

Подписи