



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

29 февруари 2024 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 138, параграф 1 — Освобождаване на вътреобщностните доставки на стоки — Отказ за освобождаване — Доказателства — Доставчик на стоките, който не доказва, че стоките са доставени на получателя, посочен в данъчните документи — Доставчик, който представя други данни, които доказват качеството на реалния получател на данъчнозадължено лице“

По дело C-676/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) с акт от 26 октомври 2022 г., постъпил в Съда на 2 ноември 2022 г., в рамките на производство по дело

B2 Energy s.r.o.

срещу

Odvolací finanční ředitelství,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: Z. Csehi (докладчик), председател на състава, I. Jarukaitis и D. Gratsias,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 октомври 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Odvolací finanční ředitelství, от T. Měkýš и T. Rozehnal,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula и J. Vláčil, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от A. Armenia и M. Salyková, в качеството на представители,

* Език на производството: чешки.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 138, параграф 1 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“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между B2 Energy s.r.o. и Odvolací finanční ředitelství (Апелативна финансова дирекция, Чешка република) (наричана по-нататък „финансовата дирекция“) относно отказа на данъчните власти да освободят от данък върху добавената стойност (ДДС) няколко вътреобщностни доставки, извършени от това дружество.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

- 3 Член 131 от Директивата за ДДС гласи:
„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, 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“.
- 4 Съгласно член 138, параграф 1 от тази директива:
„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Европейската общност], 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 превоза на стоката“.
- 5 Член 139, параграф 1 от посочената директива предвижда:
„Освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1, не се прилага за доставката на стоки, извършвана от данъчнозадължени лица, които са обхванати от приложението на освобождаването за малки предприятия, предвидено в членове 282—292.“

Освобождаването не се прилага и за доставката на стоки за данъчнозадължени лица или данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1“.

Регламент (ЕС) № 904/2010

- 6 Съгласно съображение 7 от Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (ОВ L 268, 2010 г., стр. 1):

„Държавите членки следва да си сътрудничат с цел събиране на дължимия данък, за да гарантират правилното определяне на ДДС. Следователно те трябва не само да извършват мониторинг върху правилното облагане с дължимия данък на своята територия, но следва също така да предоставят съдействие на други държави членки за гарантиране на правилното облагане с данъка, който е свързан с дейност, която се извършва на тяхната територия, но който е дължим в друга държава членка“.

Чешкото право

- 7 Съгласно член 92, параграф 3 от Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Закон № 280/2009 — Данъчно-процесуален кодекс), в приложимата му в главното производство редакция, данъчнозадълженото лице доказва всички обстоятелства, които е длъжно да посочи в същинската данъчна декларация, в допълнителната данъчна декларация или в други документи.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 Преюдициалното запитване е отправено в рамките на спор между чешкото дружество B2 Energy и финансовата дирекция, предмет на който е отказът на данъчната администрация да освободи B2 Energy от ДДС за няколко твърдени вътреобщностни доставки на стоки до Полша, защото B2 Energy не доказало, че са изпълнени условията за ползване на това освобождаване.
- 9 През 2015 г. B2 Energy извършва доставки на рапично олио до Полша. Според запитващата юрисдикция тези стоки са били доставени не на получателите, посочени в данъчните документи, а на други установени в тази държава членка получатели, някои от които са потвърдили получаването с подписа и печата си върху международните товарителници.
- 10 След като извършва данъчна проверка за месеците февруари — май 2015 г., на 15 юли 2015 г. съответният данъчен орган констатира, че B2 Energy не е доказало въз основа на представените документи, че отговаря на условията, за да ползва освобождаване от ДДС. Въпреки че той не оспорва реалното извършване на превоза на съответните стоки до друга държава членка, за него B2 Energy не е доказало, че е прехвърлило правото за разпореждане с тези стоки като собственик на лицата, които са посочени като получатели на стоките в данъчните документи, нито пък че тези стоки са доставени на лице с данъчна регистрация в друга държава членка. Поради това данъчният орган приема, че B2 Energy не отговаря на

условията за освобождаване от данъка. Ето защо с актове за определяне на задължение за ДДС от 6 октомври 2017 г. данъчният орган определя по-висок размер на ДДС, който трябва да се внесе за месеците февруари — май 2015 г.

- 11 С решение от 21 ноември 2019 г. финансовата дирекция отхвърля подадените от B2 Energy жалби по административен ред против тези актове. Жалбата по съдебен ред, подадена от B2 Energy срещу това решение, е отхвърлена от Městský soud v Praze (Градски съд Прага, Чешка република) с решение от 18 август 2021 г., в което по същество се отбелязва, че B2 Energy дори не е доказало, че съответните стоки са били доставени до твърдените от това дружество крайни получатели с посредничеството на обявените в данъчните документи получатели. Městský soud v Praze (Градски съд Прага) по-конкретно приема, че от представените документи не личи нито кой е получил стоките от името на получателя, нито на кой получател са били доставени стоките. Поради това според него няма как да се установи кой има правото да се разпорежда с тези стоки като собственик.
- 12 B2 Energy подава касационна жалба против това решение пред запитващата юрисдикция, в която по същество твърди, че е доказало наличието на условията за упражняване на правото на освобождаване от ДДС за доставката на стоки до друга държава членка. От представените доказателства, от които било видно, че съответните стоки са фактически получени от дружества, които са различни от правните субекти, обявени в относимите данъчни документи, всъщност можела да се установи самоличността на получателите, на които е прехвърлено правото на разпореждане с тези стоки.
- 13 Според запитващата юрисдикция в решение от 9 декември 2021 г., Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), Съдът е потвърдил, че когато самоличността на доставчика не е установена, условията за наличие на право на приспадане на ДДС са изпълнени, ако данъчният орган разполага с необходимите данни, за да провери, че този доставчик е имал качеството на задължено за ДДС лице. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали изводите от това решение могат да се приложат при преценката дали е налице право на освобождаване от ДДС на доставките на стоки до друга държава членка, ако от фактите личи, че тези стоки са получени не от получателя, обявен в данъчните документи, а от друг получател, който има качеството на данъчнозадължено лице.
- 14 При тези условия Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 138, параграф 1 от Директива[та за ДДС] 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 [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?“.

По преюдициалния въпрос

- 15 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, предмет на който е освобождаването на вътреобщностните доставки, трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване от ДДС следва да бъде отказано на установения в една държава членка доставчик, който е доставил стоки до друга държава членка и не е доказал, че тези стоки са доставени на получател, който има качеството на данъчнозадължено лице в тази държава членка, въпреки че с оглед на фактическите обстоятелства и на информацията, предоставена от този доставчик, данъчната администрация на държавата членка на изпращане разполага с необходимите данни, за да провери, че лицето, на което стоките са физически доставени, има качеството на данъчнозадължено лице, което действа като такова в държавата членка на пристигане.
- 16 Най-напред трябва да се припомни, че член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда задължение за държавите членки да освобождават доставката на стоки, отговаряща на изброените в него условия (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 17 Що се отнася, от една страна, до квалифицирането на дадена сделка като вътреобщностна доставка, от член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, в приложимата ѝ редакция към фактите по главното производство, разглеждан във връзка с член 131 от тази директива, е видно, че в обхвата на това понятие попада и е освободена — в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на освобождаванията на съответните доставки и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба — доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън територията на държава членка, 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 са започнали изпращането или превозът на стоката.
- 18 В тази насока е уместно да се отбележи, че по силата на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, в приложимата му редакция към случая по главното производство, за да бъде дадена сделка освободена от ДДС, е необходимо правото на разпореждане със стоката като собственик да е прехвърлено на лицето, което я придобива, доставчикът да докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка, и вследствие на това изпращане или превозване стоката да е напуснала физически територията на държавата членка, в която са започнали изпращането или превозът (вж. в този смисъл решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 19 От друга страна, видно от член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, освобождаването от този данък е в зависимост от условието доставката да не се прави за данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива (решение от 9 октомври 2014 г., Траум, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 25).

- 20 Освен тези условия, а именно качеството на данъчнозадължено лице, прехвърлянето на правото на разпореждане с дадена стока като собственик и физическото преместване на стоките от една държава членка в друга, не би следвало да се налага никакво друго условие, за да се квалифицира дадена сделка като вътреобщностна доставка на стоки, с уточнението, че понятието за вътреобщностна доставка има обективен характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки (решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 30).
- 21 Следователно принципът на данъчна неутралност изисква да се разреши освобождаването от ДДС, ако са изпълнени тези материалноправни условия, дори данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 36).
- 22 В този смисъл е ирелевантен доводът на финансовата дирекция, изведен от член 138, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, изменена с Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 г. (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3), съгласно който държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Съюза, когато данъчнозадълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, е идентифицирано за целите на ДДС в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките, и е посочило този идентификационен номер по ДДС на доставчика.
- 23 Всъщност тази разпоредба, въведена с Директива 2018/1910, не е приложима *ratione temporis* към фактите по случая в главното производство.
- 24 Следователно условията по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, в приложимата ѝ редакция към фактите по главното производство, които се отнасят, от една страна, до наличието на доставка от една държава членка до друга държава членка и от друга страна, до качеството на данъчнозадълженото лице на клиент, съгласно което клиентът трябва да е „данъчнозадължено лице, [...] действащо в това си качество в [друга] държава членка“, сами по себе си не означават, че физическата доставка на съответните стоки трябва да се извърши на получателя, посочен в данъчните документи.
- 25 В настоящия случай от акта за запитване личи, че данъчната администрация е отказала на B2 Energy да ползва освобождаване от ДДС по съображение че това дружество не е доказало, че съответните стоки са били доставени на получателите, обявени в данъчните документи, нито че тези стоки са били доставени на лице, регистрирано по ДДС в друга държава членка.
- 26 В тази насока следва да се припомни, че практиката на Съда признава само две хипотези, в които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 27 На първо място, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчна неутралност за целите на освобождаването от ДДС. Всъщност не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански 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. Ако съответното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него сделка е била част от извършена от приобретателя измама и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, правото на освобождаване от ДДС би трябвало да му бъде отказано (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 41 и цитираната съдебна практика).

- 28 На второ място, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ за освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение се възпрепятства предоставянето на убедително доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 42 и цитираната съдебна практика). При все това от самото условие, от което зависи отказът за освобождаване от ДДС, следва, че щом разполага с необходимата информация, за да установи, че материалноправните изисквания са изпълнени, и по-специално, че стоките са доставени на данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, администрацията не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице на освобождаване, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (решение от 20 октомври 2016 г., *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, т. 47).
- 29 В тази насока следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция иска Съдът да се произнесе по необходимостта да се установи качеството на клиента на данъчнозадължено лице, без да се изхожда от хипотезата на измама. При това положение въпросът на запитващата юрисдикция следва да се разбира в смисъл, че се отнася до правилата за доказване, които могат да бъдат предвидени за доставчика, за да докаже, че условията за освобождаване от ДДС при доставка на стоки до друга държава членка, и в частност условието относно качеството на клиента на данъчнозадължено лице, са изпълнени.
- 30 Ето защо следва да се припомни, че при липсата на разпоредба в Директивата за ДДС относно доказателствата, които трябва да представят данъчнозадължените лица, за да се ползват от освобождаването от ДДС, задача на държавите членки е да определят — в съответствие с член 131 от тази директива — условията, при които освобождават вътреобщностните доставки, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба. При упражняване на своите правомощия държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципите на правна сигурност и на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 31 В това отношение следва да се приеме за установено, че след премахването на граничния контрол между държавите членки за данъчната администрация е трудно да провери дали стоките физически са напуснали територията на дадена държава членка. Поради това националните данъчни органи извършват такава проверка главно въз основа на представените от данъчнозадължените лица доказателства и на техните декларации (решение от 6 септември 2012 г., *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 35 и цитираната съдебна практика).

- 32 Съдът е подчертал по-конкретно, че възложените на данъчнозадължено лице задължения в областта на доказването следва да се определят в зависимост от условията, изрично заложи в това отношение от националното право, и в зависимост от обичайната практика, установена за сходни сделки (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 57 и цитираната съдебна практика).
- 33 При тези обстоятелства запитващата юрисдикция, изглежда, сочи, че B2 Energy е представило на данъчната администрация — без да докаже, че е доставило съответните стоки на декларираните получатели — данъчните документи за извършените доставки заедно с множество приложения, като документи за доставка, международни товарителници, документи за претегляне или извлечения от банкови сметки, от които е видно, че стоките са били доставени в друга държава членка, в която получаването им е потвърдено от правни субекти, различни от декларираните от B2 Energy или от представените от него като крайни получатели на тези стоки.
- 34 От текста на акта за запитване и на самия преюдициален въпрос е видно също, че този въпрос се базира на постановката, че данъчната администрация разполага с необходимите данни, за да се увери в светлината на фактите, че реалните получатели имат качеството на данъчнозадължено лице. Запитващата юрисдикция подчертава по-конкретно, че превозът на рапично олио от Чешката република до Полша и разтоварването му при получатели, непосочени от жалбоподателя по главното производство в данъчните му декларации, не са оспорени от данъчната администрация. Освен това процесните по главното производство доставки се отнасят до стоки, които по своето естество, изглежда, са предназначени за употреба в рамките на икономическа дейност.
- 35 Доколкото обаче стоките са получени от субекти, различни от посочените в данъчните документи, това би могло да сочи, че тези стоки са предмет на търговска сделка, моментът на която може да бъде определящ за прилагането на освобождаването. Всъщност квалифицирането като вътреобщностна на доставката, извършена от доставчика, който прилага освобождаването, и упомената в данъчните документи, зависи от това дали превозът може действително да се отнесе към тази доставка (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2012 г., *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 31).
- 36 В тази насока е уместно да се подчертае, че за целите на освобождаването от ДДС данъчните органи трябва надлежно да вземат предвид всички данни, с които разполагат, като посочените от запитващата юрисдикция документи, за да преценят дали тези документи могат, според случая, да докажат вероятното наличие на действителна доставка на превозените стоки в държава членка, различна от тази, в която са започнали изпращането или превозът (вж. по аналогия решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 66 и 67).
- 37 В допълнение, с оглед на принципа на данъчна неутралност от данъчнозадълженото лице няма как да се изисква, за да може то да упражни правото си на освобождаване от ДДС, във всеки случай да доказва — когато получателят на съответните стоки не е идентифициран — че този получател има качеството на данъчнозадължено лице, щом от фактическите обстоятелства е очевидно, че този получател непременно има такова качество (вж. по аналогия решение от 9 декември 2021 г., *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, т. 40).

- 38 При това положение данъчните органи и компетентните национални юрисдикции следва да проверят въз основа на всички представени документи, включително документите, намиращи се у доставчика, дали материалноправните условия за ползването на освобождаване от ДДС са били изпълнени.
- 39 Само в случай че — предвид фактическите обстоятелства и въпреки представените от данъчнозадълженото лице доказателства — не са налице необходимите данни, за да се провери, че условията по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС не са изпълнени, на данъчнозадълженото лице следва да бъде отказано освобождаване от ДДС, без данъчната администрация да е длъжна да докаже, че това данъчнозадължено лице е участвало в измама с ДДС.
- 40 С оглед на изложеното дотук на отправения въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване от ДДС следва да бъде отказано на установения в една държава членка доставчик, доставил стоки до друга държава членка, когато този доставчик не е доказал, че стоките са доставени на получател, който има качеството на данъчнозадължено лице в последната държава членка, и предвид фактическите обстоятелства и представените от доставчика доказателства не са налице необходимите данни, за да се провери, че този получател има такова качество.

По съдебните разноски

- 41 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:

Член 138, параграф 1 от 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

освобождаване от данък върху добавената стойност следва да бъде отказано на установения в една държава членка доставчик, доставил стоки до друга държава членка, когато този доставчик не е доказал, че стоките са доставени на получател, който има качеството на данъчнозадължено лице в последната държава членка, и предвид фактическите обстоятелства и представените от доставчика доказателства не са налице необходимите данни, за да се провери, че този получател има такова качество.

Подписи