



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

19 декември 2013 година \*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 146 — Освобождавания при износ — Член 131 — Условия, определени от държавите членки — Национално законодателство, което изисква предназначенията за износ стока да напусне митническата територия на Европейския съюз в рамките на твърдо определен 90-дневен срок след доставката“

По дело C-563/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Унгария) с акт от 18 октомври 2012 г., постъпил в Съда на 5 декември 2012 г., в рамките на производство по дело

**BDV Hungary Trading Kft., в ликвидация,**

срещу

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,**

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz (докладчик), председател на състав, Е. Juhász, А. Rosas, D. Šváby и С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 октомври 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за BDV Hungary Trading Kft., в ликвидация, от Á. Gerey и D. Sobor, ügyvédek,
- за Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, от Zs. Szilveszter и Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- за унгарското правителство, от К. Szijjártó, М. Z Fehér и G. Koós, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от I. Pouli и М. Tassopoulou, в качеството на представители,

\* Език на производството: унгарски.

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, V. Bottka и A. Sipos, в качеството на представители,

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 15 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, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на членове 131, 146 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, поправка в ОВ L 74, 2001 г. стр. 3).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между BDV Hungary Trading Kft. (наричано по-нататък „BDV“), в доброволна ликвидация, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (главна данъчна дирекция за региона на централна Унгария към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-нататък „главната данъчна дирекция“) във връзка с освобождаването от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Европейския съюз.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Член 15, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

1. доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;
2. доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на територия на страната, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечения и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди;

[...]“ [неофициален превод].

4 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 тя отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., законодателството на Съюза в областта на ДДС, и в частност Шеста директива. Според съображения 1 и 3 от Директива 2006/112 преработването на Шеста директива е било необходимо, за да се представят всички приложими разпоредби по ясен и рационален начин, с преработена структура и редакция, без по принцип да се внасят съществени промени. В този смисъл разпоредбите на Директива 2006/112 по същество са едни и същи със съответните разпоредби от Шеста директива.

5 Съгласно член 14, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.

6 Съгласно член 131 от тази директива:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9 [от дял IX от Директива 2006/112], 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 всякакв[а] възможн[а] [данъчна измама], избягване на данъци или злоупотреба“.

7 Член 146, параграф 1, включен в дял IX, глава 6 от посочената директива и озаглавен „Освобождавания при износ“, гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

- a) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;
- б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността 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 развлечения и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди;

[...]“.

8 Член 273 от Директива 2006/112 гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване [на данъчни измами], при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

### Унгарското право

- 9 Член 11, параграф 1 от Закон № LXXIV от 1992 г. за данъка върху добавената стойност (*Magyar Közlöny* 1992/128, наричан по-нататък „старият закон за ДДС“) определя понятието „износ на стоки“ по следния начин:

„Износ на стоки: всяка доставка на стока, като пряка последица от която митническият орган разпорежда стоките да бъдат изнесени на територията на трета страна като крайно местоназначение най-късно в последния ден от третия месец след месеца на извършване на доставката. В периода между доставката и изнасянето от страната стоките не могат да бъдат използвани или преработвани, като тази забрана не обхваща изпробването или опитното производство“.

- 10 Съгласно член 29 от този закон:

Освобождават се от данък:

- а) износът на стоки,

[...].“

- 11 Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност (*Magyar Közlöny* 2007/155, наричан по-нататък „новият закон за ДДС“) влиза в сила на 1 януари 2008 г. Член 98 от този закон гласи:

„1. Освобождават се от данък доставките на стоки, изпратени по пощата или превозени от страната към страна извън Общността, при условие че изпращането или превозът:

- а) се извършва от самия доставчик или от трето лице, което действа за негова сметка;
- б) се извършва от самия приобретател или от трето лице, което действа за негова сметка, и са изпълнени допълнителните условия, предвидени в параграфи 3 и 4 [от този член] или в членове 99 и 100 от този закон.

2. Параграф 1 се прилага, ако са изпълнени следните условия:

- а) органът, който разпорежда изнасянето на стоките от територията на Общността, е удостоверил, че те са напуснали тази територия в момента на доставката или най-късно в 90-дневен срок от извършването на доставката, и
- б) в срока по буква а) доставените стоки не са използвани по предназначение или преработени по друг начин, като тази забрана не обхваща изпробването или опитното производство“.

### Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 През 2007 г. и 2008 г. BDV извършва търговия на едро с консерви. Дейността на предприятието включва и продажба в трети държави на стоки, произведени от него в Унгария. Договорите, които то сключва с купувачи, установени извън митническата територия на Съюза, съдържат една от клаузите, установени в областта на международната търговия от Международната търговска камара (клаузи, наречени „Инкотермс 2000“), а именно клаузата „франко завод“ („ex-works“ или EXW), по силата на която купувачът вдига стоката при вратите на помещенията на продавача.

- 13 При данъчна ревизия на BDV, обхващаща периода от 1 януари 2007 г. до 31 декември 2009 г., с изключение на периода от 1 юли 2007 г. до 31 март 2008 г., данъчната администрация установява, че в счетоводството си по ДДС и в данъчните си декларации по ДДС за обхванатия от ревизията период предприятието е квалифицирало някои от тези сделки като продажби за износ, въпреки че предназначенията за износ стоки са напуснали митническата територия на Съюза след изтичане на срока, предвиден за това в член 11, параграф 1 от стария закон за ДДС и, считано от 1 януари 2008 г., в член 98, параграф 1 от новия закон за ДДС.
- 14 С решение от 22 октомври 2010 г. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága приема, че BDV дължи установения при ревизията допълнителен данък, налага му данъчна глоба и го задължава да плати лихва за забава, с мотива че изпращането на стоките в третите държави е извършено след изтичане на срока, определен в националното законодателство.
- 15 BDV обжалва това решение, като изтъква, че посочените разпоредби от стария и от новия закон за ДДС противоречат както на Шеста директива, така и на Директива 2006/112. В жалбата си посочва, че стоките по всички доставки, до които се отнася решението, са били действително изпратени извън Съюза. Освен това съгласно включената в договорите клауза „ex-works“ за превоза на стоките отговаряли купувачите. Така то било положило нужната грижа чрез редовно приканване на купувачите да превозят стоките извън Съюза в установените срокове.
- 16 Budapest Környéki Törvényszék (Окръжен съд Будапеща) уважава жалбата на BDV. Тази юрисдикция приема, че предвиденият в унгарското законодателство срок за изнасяне не може да бъде приложен, когато е установено, че стоките действително са били изнесени. Всъщност според практиката на Съда евентуално установените от държавите членки условия за освобождаване при износ не трябва нито да надхвърлят необходимото за постигане на целите, поставени с Шеста директива и с Директива 2006/112, нито да застрашават неутралитета на ДДС.
- 17 Ответникът в главното производство обжалва решението на този съд пред Kúria (Върховния съд). Той изтъква, че според националното законодателство сделка по продажба може да бъде квалифицирана като продажба за износ само ако стоката е напуснала територията на Съюза в срока, предвиден в това законодателство.
- 18 В това отношение Kúria сочи, че този срок за изнасяне не е процесуален или „технически срок“, който подлежи на промяна, а „материалноправен давностен срок“. Поради това, ако данъчната администрация установи, че той не е бил спазен, съответните стопански операции не могат да се квалифицират като „продажби за износ“ и следователно се облагат с данък.
- 19 При тези условия Kúria решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 15 от [Шеста директива] и член 146 от [Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че превозът на предназначенията за износ стоки извън територията на Общността трябва да се извърши в определен срок, за да може сделката да се квалифицира като освободена продажба за износ?
- 2) От значение ли са за отговора на първия въпрос условията на доставка, това дали продавачът, купувачът или превозвачът са действали добросъвестно, с дължимата грижа или евентуално противоправно, данъчната година или обстоятелството, че превозът на стоките действително е извършен след определения срок, но в рамките на срока, в който е възможно да се установи данъчното задължение?

- 3) Съвместима ли е с принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и пропорционалност правната уредба на държава членка, която налага допълнителни условия извън установените в [горепосочените директиви] и според която разглеждането на износа като освободена доставка зависи от съвкупност от обективни условия, които не са предвидени в Директивите?
- 4) Трябва ли член 15 от [Шеста директива] и членове 131 и 273 от [Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че държава членка може — с цел предотвратяване на данъчните измами, избягването на данъци и злоупотребите, както и с цел правилно събиране на данъка — да предвиди условия за освобождаванията при износ като тези по член 11, параграф 1 от [стария закон за ДДС] и член 98, параграф 1 от [новия закон за ДДС]?
- 5) Съвместимо ли е с основните принципи на правото на Съюза и с разпоредбите на [Шеста директива и на Директива 2006/112] данъчната администрация да преквалифицира освободения износ на стоки и да изиска от данъчнозадълженото лице да плати данък в случай на неспазване на условия, които не са посочени в членове 15 и 146 от [тези директиви] и ако да, при какви обстоятелства?“.

### По преюдициалните въпроси

- 20 Най-напред следва да се посочи, че поставените въпроси се отнасят както до Шеста директива, така и до Директива 2006/112, въпреки че спорът по главното производство се отнася до сделки по продажба, сключени след 1 януари 2007 г. Както е посочено в точка 4 от настоящото решение, считано от тази дата, Директива 2006/112 отменя и заменя Шеста директива. При тези обстоятелства поставените въпроси следва да се разгледат единствено с оглед на разпоредбите на Директива 2006/112.
- 21 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество пита дали член 146, параграф 1 и член 131 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда, че при доставка за износ стоките, предназначени да бъдат изнесени извън Съюза, трябва да напуснат територията на Съюза в рамките на твърдо определен 90-дневен срок след датата на доставката, при положение че неспазването на този срок е достатъчно, за да лиши окончателно данъчнозадълженото лице от освобождаване на тази доставка.
- 22 Както следва от акта за преюдициално запитване, с тези въпроси се иска да се установи по-специално дали в случай на доставка на предназначени за износ стоки национално законодателство може да изисква те да бъдат изнесени в такъв срок, за да може доставката да се счита за освободена доставка за износ.
- 23 В това отношение следва да се посочи, че съгласно член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на приобретателя. 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 вещ като собственик.
- 24 От тези разпоредби, и по-специално от думата „изпратени“, използвана в посочения член 146, параграф 1, буква б), 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. по отношение на вътреобщностните доставки Решение от

27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 42, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R., C-285/09, Сборник, стр. I-12605, точка 41 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, C-273/11, стр. 31 и 32 и цитираната съдебна практика).

- 25 В главното производство е безспорно, че са извършени доставки на стоки по смисъла на член 14 от Директива 2006/112 и че съответните стоки физически са напуснали територията на Съюза.
- 26 За разлика от разпоредбите на Директива 2006/112 относно правото на приспадане, на които се позовава унгарското правителство и според които това право по принцип се упражнява през същия период, през който е възникнало, член 146, параграф 1, буква б) от тази директива не предвижда, като условие за прилагане на предвиденото в този член освобождаване, стоката, предназначена за износ, да е напуснала територията на Съюза в точно определен срок. Такъв срок е предвиден по изключение само във връзка със стоките, които се пренасят в личния багаж на пътниците.
- 27 Следователно квалификацията на сделка като доставка за износ съгласно член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 не може да зависи от спазването на точно определен срок, в който съответната стока трябва да е напуснала митническата територия на Съюза и чието неспазване лишава окончателно данъчнозадълженото лице от освобождаването при износ.
- 28 Както обаче следва от член 131 от Директива 2006/112, освобождаванията, предвидени в дял IX, глави 2—9 от тази директива, в който се намира и самият член 146, се прилагат в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякаква възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба.
- 29 При упражняване на правомощията, които им предоставя посоченият член 131, държавите членки следва все пак да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза и сред които фигурират по-конкретно принципите на правна сигурност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 18 и Решение по дело R., посочено по-горе, точка 45 и цитираната съдебна практика).
- 30 Що се отнася по-специално до принципа на пропорционалност, Съдът вече е приел, че съгласно този принцип държавите членки следва да използват средства, които позволяват ефективното постигане на преследваната от вътрешното право цел и същевременно в най-малка степен засягат целите и принципите, въведени от съответната правна уредба на Съюза (вж. по-специално Решение от 18 ноември 2010 г. по дело X, C-84/09, Сборник, стр. I-11645, точка 36 и цитираната съдебна практика).
- 31 Така, макар и да е оправдано мерките, приети от държавите членки, да са насочени към възможно най-ефективна защита на правата на държавния бюджет, те не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на тази цел (Решение по дело Netto Supermarkt, посочено по-горе, точка 20).
- 32 Що се отнася до целта на предвидения както в стария, така и в новия закон за ДДС срок, в който предназначения за износ стоки трябва да напуснат митническата територия на Съюза, унгарското правителство сочи, че този срок е необходим, за да може да се контролира напускането на тази територия като условие за освобождаването при износ, и че той позволява на данъчната администрация да предотвратява възможните данъчни измами, избягване на данъци или злоупотреби.

- 33 В това отношение следва да се припомни, че борбата срещу възможните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 (Решение от 6 декември 2012 г. по дело *Bonik*, C-285/11, точка 35 и цитираната съдебна практика). Така Съдът е приел, че целта за предотвратяване на данъчните измами понякога оправдава повишените изисквания, що се отнася до задълженията на доставчиците (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело *Teleos* и др., точка 58 и Решение по дело *Netto Supermarkt*, точка 22).
- 34 Така държавите членки по принцип имат право да определят разумен срок за износ с оглед на търговските практики в областта на износа към трети държави, за да проверят дали стока, която е предмет на доставка за износ, действително е напуснала Съюза.
- 35 Всъщност, както отбелязва Комисията в становището си, налагането на продавача на предназначена за износ стока на точно определен срок, при изтичане на който стоката трябва да е напуснала митническата територия на Съюза, представлява подходящо средство за постигане на тази цел.
- 36 Въпреки това такъв срок, чието изтичане позволява да се обложи доставката на предназначена за износ стока, не трябва да надхвърля това, което е необходимо за постигането на тази цел.
- 37 В това отношение следва да се посочи, че само по себе си обстоятелството, че съгласно разглежданото в главното производство законодателство доставката на предназначена за износ стока се облага, когато съответната стока не е напуснала територията на Съюза в определения в това законодателство срок, не позволява последното да се счита за непропорционално. В съответствие с основния принцип на общата система на ДДС, този данък се прилага по отношение на всяка операция по производство или разпределение (вж. по-специално Решение от 27 септември 2007 г. по дело *Collée*, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 22 и Решение по дело *Bonik*, посочено по-горе, точка 28). Следователно доставката на предназначена за износ стока по принцип може да бъде обложена, когато след изтичането на разумен срок, предвиден от приложимата национална правна уредба, съответната сделка не отговаря на условията по член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.
- 38 Според предоставените от запитващата юрисдикция сведения обаче разглежданият в главното производство срок за изнасяне е материалноправен давностен срок, чието неспазване е непоправимо. Така, след като предназначена за износ стока не е напуснала митническата територия на Съюза в срока, определен със стария и с новия закон за ДДС, доставката на тази стока се облага окончателно, дори стоката действително да е изнесена от Съюза след изтичане на предвидения в това законодателство срок.
- 39 В това отношение следва да се посочи, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за целите по-специално на борбата с избягването на данъци и с данъчните измами определя срок за изнасяне като условие за освобождаването при износ, без обаче да позволява на данъчнозадължените лица да докажат, че условието за изнасяне е изпълнено след изтичането на този срок, и без да предвижда, че данъчнозадълженото лице има право на възстановяване на вече платения поради неспазване на срока ДДС, ако докаже, че стоката е напуснала митническата територия на Съюза, надхвърля това, което е необходимо за постигане на посочената цел.
- 40 Всъщност, в случай че се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 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 (вж. по аналогия Решение по дело *Collée*, посочено по-горе, точка 30 и цитираната



съдебна практика). При такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да могат да обосноват облагането на съответната сделка.

- 41 Следователно трябва да се установи, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство надхвърля това, което е необходимо за постигане на целта да се предотвратят избягването на данъци и данъчните измами.
- 42 С оглед на всички изложени по-горе съображения на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че член 146, параграф 1 и член 131 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда, че при доставка за износ стоките, предназначени да бъдат изнесени извън Съюза, трябва да са напуснали територията на Съюза в твърдо определен срок от три месеца или 90 дни след датата на доставката, при положение че неспазването на този срок е достатъчно, за да лиши окончателно данъчнозадълженото лице от освобождаването на тази доставка.

### **По съдебните разноски**

- 43 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 (пети състав) реши:

**Член 146, параграф 1 и член 131 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда, че при доставка за износ стоките, предназначени да бъдат изнесени извън Европейския съюз, трябва да са напуснали територията на Европейския съюз в твърдо определен срок от три месеца или 90 дни след датата на доставката, при положение че неспазването на този срок е достатъчно, за да лиши окончателно данъчнозадълженото лице от освобождаването на тази доставка.**

Подписи