



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

21 февруари 2018 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) —
Последователни доставки на едни и същи стоки — Място на втората доставка —
Информация от първия доставчик — Идентификационен номер по ДДС — Право на
припадане — Оправдани правни очаквания на данъчнозадълженото лице, че предпоставките за
право на припадане са налице“

По дело C-628/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от
Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 30 ноември 2016 г., постъпил в
Съда на 5 декември 2016 г., в рамките на производство по дело

Kreuzmayr GmbH

срещу

Finanzamt Linz

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: г-н Е. Juhász, изпълняващ функцията на председател на състав, К. Jürimäe
(докладчик) и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Kreuzmayr GmbH, от J. Hochleitner, Rechtsanwalt,
- за австрийското правителство, от G. Eberhard, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и М. Wasmeier, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 32, първа алинея и член 168, буква а) 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 Kreuzmayr GmbH и Finanzamt Linz (Данъчна служба Линц, Австрия) по повод правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС) за сделките, извършени през 2008 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 32, първа алинея от Директивата за ДДС:

„Когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоз[ът] на стоките към клиента“.

- 4 Член 138, параграф 1 от тази директива гласи:

„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 превоз[ът] на стоката“.

- 5 Съгласно член 167 от посочената директива:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

- 6 Член 168, буква а) от същата директива предвижда:

„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 следното 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“.

Австрийското право

- 7 Член 3, параграф 7 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон от 1994 г. за данъка върху оборота) в редакцията му, в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „UStG 1994“), гласи:

„Доставката на стоки се счита, че е извършена на мястото, където стоките се намират към момента на прехвърляне на правото на разпореждане с тях“.

- 8 Съгласно член 3, параграф 8, първо изречение от UStG 1994:

„Когато доставяните стоки се превозват или изпращат от доставчика или от получателя, доставката се счита, че е извършена на мястото, където започва превозът или изпращането на стоките към получателя или упълномощено от него трето лице“.

- 9 Член 12, параграф 1, точка 1 от UStG 1994 предвижда:

„Данъчнозадълженото лице може да приспадне като ДДС по получени доставки начисления му от други данъчнозадължени лица данък, посочен отделно във фактура за доставки на стоки или услуги, извършени на територията на Австрия за целите на икономическата му дейност.

[...]

Правото на приспадане на ДДС по получени доставки отпада, когато доставката на стоки или услуги е била извършена за данъчнозадължено лице, което е знаело или е трябвало да знае, че съответната сделка е свързана с неплащането или избягването на ДДС или с други финансови нарушения, свързани с ДДС. Това правило се прилага по-специално и в случаите, когато такова финансово нарушение засяга сделка по получени доставки или сделка по извършени доставки“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 BP Marketing GmbH, установено в Германия, е продало петролни продукти на BIDI Ltd, регистрирано за целите на ДДС в Австрия. След предплащане BP Marketing предоставя на BIDI Ltd номерата на съответните петролни продукти и документите, даващи право на тяхното получаване. BIDI се задължава към BP Marketing да поеме превоза на тези продукти от Германия към Австрия.
- 11 Без да уведоми BP Marketing, BIDI препродава посочените продукти на Kreuzmayr и му предоставя съответните номера и документи, получени от BP Marketing, като договаря, че Kreuzmayr ще организира или ще извърши превоза на петролните продукти от Германия към Австрия. Kreuzmayr действително получава съответните стоки чрез своите сътрудници или упълномощени за тази цел превозвачи. Сделките са извършени между април и октомври 2007 г.
- 12 BP Marketing приема, че неговите доставки в полза на BIDI са освободени вътреобщностни доставки. BIDI е фактурирало на Kreuzmayr австрийски ДДС, който е внесен. Впоследствие Kreuzmayr използва разглежданите стоки за облагаемите си сделки и приспада съответния ДДС по получени доставки за 2008 г.
- 13 По повод на гражданско дело със страни BP Marketing и BIDI, първото узнава, че второто е възложило превоза на разглежданите стоки на Kreuzmayr. BP Marketing съобщава тази информация на германските данъчни органи, които впоследствие са поискали от него ДДС по разглежданата доставка на стоки.

- 14 В Австрия данъчната администрация на Линц първоначално приема приспадането на ДДС по получени доставки в полза на Kreuzmaur. В хода на данъчна проверка обаче се установява, че BIDI не е декларирало, нито е платило фактурирания ДДС, и Kreuzmaur не е било уведомено за това. BIDI се обосновава с твърдението, че доставките му за Kreuzmaur са фактурирани в Германия, че поради това са освободени от ДДС и че следователно не са облагаеми в Австрия.
- 15 В резултат на тази проверка BIDI изпраща поправените фактури на Kreuzmaur без ДДС. BIDI обаче не възстановява на Kreuzmaur неоснователно получените суми, което според него е станало поради обикновена грешка. Тъй като BIDI изпада в неплатежоспособност, Kreuzmaur не успява да си възстанови платените от него суми по ДДС.
- 16 Въз основа на коригираните фактури, в които се посочва, че разглежданите доставки са освободени вътреобщностни сделки, данъчната администрация на Линц приема, че Kreuzmaur няма право на приспадане на ДДС по получени доставки. Ето защо тя отменя приспадането на ДДС по получени доставки в полза на Kreuzmaur, с мотива че мястото на доставките, извършени между BIDI и Kreuzmaur, не се намира в Австрия. Тогава Kreuzmaur подава жалба срещу това решение.
- 17 С решение от 5 февруари 2013 г. Unabhängige Finanzsenat (Независима финансова камара, Австрия) уважава жалбата на Kreuzmaur срещу отмяната на приспадането на ДДС по получени доставки.
- 18 Данъчната администрация на Линц обжалва това решение пред Verwaltungsgerichtshof (Административен съд, Австрия), който с решение от 29 юни 2016 г. отменя посоченото решение. Тази юрисдикция приема, че сам по себе си фактът, че BP Marketing добросъвестно, но погрешно е квалифицирало доставките си за BIDI като „вътреобщностни доставки“, не може да доведе до това Kreuzmaur да има право на приспадане на ДДС по получени доставки във връзка с фактурите, отнасящи се до разглежданите доставки.
- 19 Verwaltungsgerichtshof (Административен съд) счита също, че съображението на Unabhängige Finanzsenat (Независима финансова камара), че Kreuzmaur може да се ползва от право на приспадане на ДДС по получени доставки, е неправилно. Всъщност тази юрисдикция приема, че защитата на оправданите правни очаквания не може да произтича от освобождаването от данъчно облагане на първите доставки, които обективно не са вътреобщностни.
- 20 Тъй като решението на Unabhängige Finanzsenat (Независима финансова камара) от 5 февруари 2013 г. е отменено, Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който заменя тази юрисдикция, вече е сезиран с делото след решението на Verwaltungsgerichtshof (Административен съд).
- 21 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В случаи като разглежданите в главното производство,

- в които данъчнозадълженото лице X1 разполага със стоки, съхранявани в склад в държавата членка А, и продава тези стоки на данъчнозадълженото лице X2, а X2 изразява пред X1 намерението да превози стоките до държавата членка Б, като се представя пред X1 с идентификационния си номер по ДДС, предоставен от държавата членка Б,

- и X2 препродава тези стоки на X3, като договаря с X3, че X3 ще инициира или ще извърши превоза на стоките от държавата членка А до държавата членка Б, при което X3 иницира или извършва превоза на стоките от държавата членка А до държавата членка Б и може да се разпорежда със стоките като собственик още в държавата членка А,
- но X2 не уведомява X1, че вече е препродало стоките, преди те да напуснат държавата членка А,
- а освен това X1 е нямало как да установи, че не X2 ще иницира или извърши превоза на стоките от държавата членка А до държавата членка Б,

следва ли правото на Съюза да се тълкува в смисъл, че мястото на доставката, извършена от X1 за X2, се определя съгласно член 32, първа алинея от Директива ЕО, и че следователно доставката, извършена от X1 за X2, представлява вътреобщностната доставка (т.нар. „доставка, свързана с превоза или изпращането“)?

- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос, следва ли правото на Съюза да се тълкува в смисъл, че въпреки това X3 има право да приспадне платения по получени доставки ДДС на държавата членка Б, посочен във фактурите, издадени от X2, при условие че X3 използва получените стоки за целите на облагаемите му в държавата членка Б сделки и не се предполага злоупотреба от страна на X3 с правото на приспадане на данъка?
- 3) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен и ако X1 впоследствие научи, че X3 е иницирал превоза и още в държавата членка А е могъл да се разпорежда със стоките като собственик, следва ли правото на Съюза да се тълкува в смисъл, че доставката, извършена от X1 за X2, губи с обратно действие качеството си на вътреобщностна доставка (тоест че тази доставка трябва да се квалифицира с обратно действие като т.нар. „доставка, несвързана с превоза или изпращането“)?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

По допустимостта

- 22 Австрийското правителство оспорва допустимостта на първия въпрос, тъй като е хипотетичен, защото се отнася до доставката, извършена между BP Marketing и BIDI, която не е предмет на главното производство.
- 23 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 14 юни 2017 г., *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, т. 31 и цитираната съдебна практика).

- 24 В случая е вярно, че с оглед на неговата формулировка първият въпрос се отнася до доставките, извършени между BP Marketing и BIDI.
- 25 Видно от акта за преюдициално запитване обаче първият въпрос на запитващата юрисдикция се основава на схващането, че в случай на две последователни доставки, които водят само до един вътреобщностен превоз, член 32, първа алинея от Директивата за ДДС може да се приложи само за тази от двете доставки, която е довела до вътреобщностния превоз. Следователно от приложимостта на тази разпоредба към първата доставка може да направи изводът, че тя е неприложима към втората доставка. Обратно, ако посочената разпоредба не е приложима към първата доставка, тя ще бъде приложима към втората.
- 26 Ето защо този въпрос не е лишен от връзка със спора по главното производство и следователно трябва да се счита за допустим.

По същество

- 27 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали при обстоятелства като тези по главното производство член 32, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага за първата или за втората от двете последователни доставки на една и съща стока, довела само до един-единствен вътреобщностен превоз.
- 28 Член 32, първа алинея от Директивата за ДДС предвижда, че когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превозът на стоките към клиента.
- 29 Следователно от текста на тази разпоредба е видно, че тя се прилага само за доставките на стоки, към които се отнася превоз или изпращане.
- 30 От постоянната съдебна практика обаче следва, че когато две последователни доставки, свързани с едни и същи стоки, и извършени възмездно между данъчнозадължени лица, действащи в това си качество, са предмет на един-единствен вътреобщностен превоз на тези стоки, този превоз може да се отнесе само към едната от тези две доставки (вж. в този смисъл решения от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, т. 21 и цитираната съдебна практика, и от 26 юли 2017 г., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, т. 34).
- 31 Ето защо при това положение член 32, първа алинея от Директивата за ДДС се прилага само за доставката, към която се отнася вътреобщностният превоз.
- 32 Освен това в практиката на Съда се уточнява, че за да се определи към коя от двете доставки трябва да се отнесе вътреобщностният превоз, следва да се направи обща преценка на всички обстоятелства на конкретния случай. За целите на тази преценка следва да се определи в частност към кой момент е станало второто прехвърляне на правото на разпореждане със стоката като собственик в полза на крайния купувач (вж. в този смисъл решение от 26 юли 2017 г., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, т. 35 и 36 и цитираната съдебна практика).
- 33 В случай че второто прехвърляне на правото на разпореждане със стоката като собственик е станало преди извършването на вътреобщностния превоз, то последният вече не може да се отнесе към първата доставка в полза на първото придобиващо лице (решение от 26 юли 2017 г., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, т. 36 и цитираната съдебна практика).

- 34 Накрая, следва да се добави, че за да се определи дали една доставка може да се квалифицира като „вътреобщностна доставка“, намеренията на купувача към момента на придобиването на въпросната стока трябва да бъдат взети предвид, доколкото те са подкрепени с обективни доказателства (вж. в този смисъл решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 35 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че Kreuzmayr е разполагал със стоките като собственик преди извършването на вътреобщностния превоз. От това следва, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство вътреобщностният превоз трябва да се отнесе към доставката, извършена между посредника и крайния купувач, и че член 32, първа алинея от Директивата за ДДС се прилага единствено за втората доставка.
- 36 Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че BIDI и Kreuzmayr са знаели за факта, че правото да се разпорежда със стоката като собственик е било прехвърлено Kreuzmayr в Германия преди извършването на вътреобщностния превоз. При тези обстоятелства мястото на втората доставка от верига от сделки като разглежданата в главното производство не може да бъде определено, без да се вземат предвид релевантните обективни факти, които са били известни на посредника и крайния купувач, и не може да зависи само от квалификацията, възприета от първия доставчик за първата доставка въз основа единствено на погрешната информация, която му е била предоставена от посредника.
- 37 Този извод не може да бъде опроверган от факта, че какъвто е случаят в главното производство, първият доставчик не е бил уведомен, че стоките ще бъдат преподадени от посредника на крайния купувач преди извършването на вътреобщностен превоз и че посредникът се е представил пред първия доставчик с идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение на вътреобщностния превоз.
- 38 С оглед на изложените по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като тези по главното производство член 32, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага за втората от двете последователни доставки на една и съща стока, довела само до един-единствен вътреобщностен превоз.

По втория въпрос

- 39 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали в хипотезата, в която втората доставка по верига от две последователни доставки, предполагаща един-единствен вътреобщностен превоз, е вътреобщностна доставка, принципът на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че крайният купувач, който погрешно се е позовал на право на приспадане на ДДС по получени доставки, може все пак да приспадне като ДДС по получени доставки ДДС, внесен въз основа на фактурите, изпратени от посредника, квалифицирал погрешно своята доставка като „вътрешна доставка“.
- 40 Трябва да се припомни, че вътреобщностните доставки на стоки са освободени от ДДС при условията, предвидени в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС (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).
- 41 Следва да се подчертае и че предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. Този режим на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 37 и цитираната съдебна практика).

- 42 По този начин общата система на ДДС гарантира пълен неутралитет на данъчната тежест за всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите дейности подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 43 Всъщност правото на приспадане на ДДС може да бъде упражнено само за данъци, които са дължими, и обхватът му не може да бъде разширен по отношение на неоснователно платен ДДС по получени доставки (вж. по аналогия решение от 14 юни 2017 г., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, т. 35 и 36). Следователно упражняването на правото на приспадане не обхваща ДДС, който е дължим само защото е посочен във фактурата (вж. в този смисъл решения от 13 декември 1989 г., Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, т. 19 и от 6 ноември 2003 г., Karageorgou и др., C-78/02—C-80/02, EU:C:2003:604, т. 51).
- 44 Така в хипотезата, в която втората доставка по верига от две последователни доставки, предполагаща един-единствен вътреобщностен превоз, е вътреобщностна доставка, крайният купувач не може да приспадне от дължимия от него ДДС размера на неоснователно платения ДДС за стоките, които са му доставени в рамките на освободена вътреобщностна доставка, единствено въз основа на погрешната фактура, изпратена от доставчика.
- 45 От акта за преюдициално запитване обаче е видно, че запитващата юрисдикция иска да се установи и дали въз основа на принципа на защита на оправданите правни очаквания оператор като Kreuzmayr може все пак да се оплани само на данните, съдържащи се в предоставената му от доставчика фактура, в която се посочва, че доставката представлява вътрешна доставка, за да се позове на право на приспадане на ДДС.
- 46 В това отношение следва да се подчертае, че право да се позове на принципа на защита на оправданите правни очаквания има всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретни уверения, които му е дал (решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 44 и цитираната съдебна практика).
- 47 От това следва, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство операторът не може да се обосновава с принципа на защита на оправданите правни очаквания срещу своя доставчик, за да се позове на право на приспадане на ДДС по получени доставки.
- 48 В замяна на това оператор, който се намира в положение като това на Kreuzmayr по главното производство, може при спазване на националното законодателство да поиска възстановяване на данъка, който е платил неоснователно на представилия погрешна фактура оператор (вж. в този смисъл решение от 26 април 2017 г., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, т. 49).
- 49 С оглед на всички изложени по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че след като втората доставка по верига от две последователни доставки, предполагаща един-единствен вътреобщностен превоз, е вътреобщностна доставка, принципът на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че крайният купувач, който погрешно се е позовал на право на приспадане на ДДС по получени доставки, не може да приспадне като ДДС по получени доставки ДДС, платен на доставчика само въз основа на фактурите, изпратени от посредника, който е дал погрешна квалификация на своята доставка.

По третия въпрос

- 50 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали при отрицателен отговор на първия въпрос квалификацията на сделки като разглежданите в главното производство може да се изменя с обратно действие, при положение че първият доставчик узнае за фактическите обстоятелства относно превоза и втората доставка.

51 Предвид отговора на първия въпрос, не е необходимо да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноски

52 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:

- 1) При обстоятелства като тези по главното производство член 32, първа алинея 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 се прилага за втората от двете последователни доставки на една и съща стока, довела само до един-единствен вътреобщностен превоз.
- 2) След като втората доставка по верига от две последователни доставки, предполагаща един-единствен вътреобщностен превоз, е вътреобщностна доставка, принципът на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкува в смисъл, че крайният купувач, който погрешно се е позовал на право на приспадане на данък върху добавената стойност по получени доставки, не може да приспадне като данък върху добавената стойност по получени доставки данъка върху добавената стойност, платен на доставчика само въз основа на фактурите, изпратени от посредника, който е дал погрешна квалификация на своята доставка.

Подписи