



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

28 март 2019 година \*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 131 и член 146, параграф 1, буква а) — Освобождаване на доставките на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Европейския съюз — Предвидено от националното право условие за освобождаване — Поставяне на стоки под определен митнически режим — Доказване на поставянето под режим износ“

По дело C-275/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чешка република) с акт от 28 март 2018 г., постъпил в Съда на 23 април 2018 г., в рамките на производство по дело

**Milan Vlnš**

срещу

**Odvolací finanční ředitelství**

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: А. Prechal (докладчик), председател на състава, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Odvolací finanční ředitelství, от T. Rozehnal и D. Jeroušek, в качеството на представители,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vlácil и O. Serdula, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от M. Tassoroulou и A. Dimitrakoroulou, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė 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 членове 131 и 146 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 г-н Milan Vinš и Odvolací finanční ředitelství (Апелативна финансова дирекция, Чешка република) по повод отказа на данъчните органи да освободят от данък върху добавената стойност (ДДС) няколко доставки на стоки, изпратени до местоназначение извън Европейския съюз.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

##### *Директивата за ДДС*

- 3 Дял IV („Облагаеми сделки“), глава 1 („Доставки на стоки“), член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

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

- 4 Дял IX („Освобождавания“), глава 1 („Общи разпоредби“), 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 всякакъв[а] възможн[а] [данъчна измама], избягване на данъци или злоупотреба“.

- 5 Дял IX, глава 6 („Освобождавания при износ“), член 146, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

- а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

[...]“.

- 6 Дял XI („Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“), глава 7 („Други разпоредби“), член 273 от Директивата за ДДС 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.

[...]“.

*Митнически кодекс*

- 7 Съгласно член 4, точки 15—17 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58), изменен с Регламент (ЕО) № 648/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 г. (ОВ L 117, 2005 г., стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 17, стр. 220) (наричан по-нататък „Митническият кодекс“):

„За целите на настоящия кодекс се прилагат следните определения:

[...]

- 15) „Митническо направление на стоки“ е:  
а) поставяне на стоки под митнически режим;

[...]

- 16) „Митнически режим“ е:

[...]

- з) износ;

- 17) „Митническо деклариране“ е действието, чрез което едно лице изразява по установени форми и начини желанието си за прилагане на определен митнически режим за дадена стока“.

- 8 Дял IV („Митнически направления“), глава 2 („Митнически режими“), раздел 1 („Поставяне на стоките под митнически режим“), член 59 от Митническият кодекс предвижда:

„1. Всяка стока, предназначена да бъде поставена под митнически режим, подлежи на деклариране за съответния режим“.

2. Общностни стоки, декларирани за режим износ, пасивно усъвършенстване, транзит или митническо складиране, са под митнически надзор от момента на приемането на митническата декларация до напускането им на митническата територия на Общността или унищожаването им, или до анулирането на митническата декларация“.

9 Член 61 от посочения кодекс предвижда:

„Митническото деклариране се осъществява:

- а) писмено; или
- б) по електронен път в случаите, определени от действащите разпоредби, приети в съответствие с процедурата на комитета, или при разрешение от страна на митническите органи; или
- в) устно или чрез друго действие, с което държателят на стоките изявява желание да ги постави под определен митнически режим, когато подобна възможност е предвидена в разпоредбите, приети в съответствие с процедурата на комитета“.

10 Глава 2, раздел 4 („Износ“), член 161, параграфи 1 и 2 от Митническия кодекс гласи:

„1. Режимът износ позволява изнасяне на общностни стоки извън митническата територия на Общността.

Той включва прилагане на формалностите, предвидени за изнасянето, включително и на мерките на търговската политика, а когато е предвидено — облагане с износни сборове.

2. Общностните стоки, предназначени да бъдат изнесени, трябва да се поставят под режим износ [...]“.

*Регламент (ЕИО) № 2454/93*

11 Част II („[Митнически направления]“), дял IV („Прилагане на разпоредбите по износа“), глава 2 („Постоянен износ“), член 795, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 2454/93 на Комисията от 2 юли 1993 година за определяне на разпоредби за прилагане на Регламент № 2913/92 (ОВ L 253, 1993 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 7, стр. 3), изменен с Регламент (ЕО) № 1875/2006 на Комисията от 18 декември 2006 г. (ОВ L 360, 2006 г., стр. 64; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 22, стр. 129), предвижда:

„Когато стоките са напуснали митническата територия на Общността без декларация за износ, износителят подава такава декларация със задна дата в митническото учреждение, компетентно за района на действие, в който той е установен.

[...]

Приемането на тази декларация от митническите органи става, при условие че износителят представи едно от следните:

[...]

б) достатъчно доказателства относно вида и количеството на стоките и обстоятелствата, при които те са напуснали митническата територия на Общността.

[...]“.

### **Чешкото право**

- 12 Озаглавеният „Данъчен документ за износа“ член 33 от Закон № 235/2004 за данъка върху добавената стойност, в редакцията му към момента на настъпване на фактите по главното производство, посочва:

„Данъчен документ за износа означава:

- а) решение на митническото учреждение за износа на стоки в трета държава, с което митническото учреждение потвърждава, че стоките са напуснали територията на Съюза [...]“.

- 13 Член 66 от този закон гласи следното:

„1. За целите на настоящия закон износът на стоки означава напускането на територията на Съюза с местоназначение в трета държава, при условие че стоките са поставени под митнически режим износ, [...]“

2. Освобождават се от данък доставките на стоки, изпратени или транспортирани от националната територия в трета държава:

- а) от продавача или за негова сметка,

[...]

4. При доставка на стоки в трета държава за дата на извършване на сделката се приема датата, на която стоките са напуснали територията на Съюза, както е потвърдена от митническото учреждение. Данъчнозадълженото лице доказва доставката на стоките на територията на трета държава с данъчен документ съгласно член 33 а, буква а) от настоящия закон.

[...]

6. Когато напускането на територията на Съюза не е потвърдено от митническото учреждение в данъчен документ, данъчнозадълженото лице може да докаже напускането на стоките чрез други доказателствени средства“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 14 В периода от 2012 г. до 2014 г. г-н Vinš изпраща по пощата месечно между 400 и 500 броя военни сувенири до местоназначение извън Съюза. Той не подава справка-декларация по ДДС за тези стоки, тъй като счита, че разглежданите доставки са освободени от ДДС, защото се отнасят до стоки, предназначени за износ.

- 15 С решение от 27 август 2015 г. Апелативната финансова дирекция потвърждава издадените от данъчните органи актове за установяване на задължения, които налагат на г-н Vinš да плати ДДС по разглежданите доставки на стоки, с мотива че същият не е доказал, че е поставил тези стоки под митнически режим износ, поради което тези доставки не могат да бъдат освободени от данък при износа съгласно член 66, параграф 1 от Закон № 235/2004.

- 16 Жалбата на г-н Vinš срещу това решение е отхвърлена от Krajský soud v Hradci Králové (Окръжен съд Храдец Кралове, Чешка република), тъй като посоченият съд приема, че изискването за поставяне на предназначени за износ стоки под митнически режим износ като условие за правото на освобождаване от данък при износа е пропорционално, позволява ефективен

съдебен контрол върху износа и изцяло съответства на правото на Съюза. Според този съд в тази връзка не е достатъчно въпросните стоки действително да са били доставени в трети държави.

- 17 Г-н Vinš подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция. В подкрепа на жалбата си той изтъква, че за да бъдат изпълнени условията, предвидени в член 66, параграф 1 от Закон № 235/2004, е от значение фактът, че съответните стоки са напуснали територията на Съюза и следователно че действително са били доставени в трета държава. Подобен факт можел да бъде доказан с потвърждение от митническото учреждение или с други доказателствени средства, включително документи, издадени от пощенските служби. В това отношение г-н Vinš се позовава на решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), от което стига до извода, че самото условие за поставянето на съответните стоки под митнически режим надхвърля това, което държавите членки могат да изискват по силата на член 131 от Директивата за ДДС.
- 18 Апелативната финансова дирекция потвърждава доводите си, че не са били изпълнени всички кумулативни условия за ползване на освобождаването на доставката при износ в главното производство. Тя поддържа, че националният законодател е въвел условието за поставянето на съответните стоки под митнически режим, за да се предотвратят данъчните измами, и че това условие съответства на Директивата за ДДС. Според нея г-н Vinš е представил само твърдения, които не са подкрепени с никакви доказателства.
- 19 Запитващата юрисдикция счита, че макар в съответствие с член 131 от Директивата за ДДС държавите членки да могат да определят в националното си законодателство условия, за да осигурят правилно и ясно прилагане на предвидените от тази директива освобождавания, включително посочените в член 146 от споменатата директива, и за да предотвратят всякаква възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, при това те все пак трябва да зачитат основните принципи на правото на Съюза. Тази юрисдикция се съмнява, че чешкото законодателство зачита тези принципи, тъй като налага на данъчнозадълженото лице задължението да докаже поставянето под митнически режим износ на предназначения за износ стоки, по-специално когато данъчнозадълженото лице е в състояние да докаже, че тези стоки действително са напуснали територията на Съюза.
- 20 При това положение *Nejvyšší správní soud* (Върховен административен съд, Чешка република) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допустимо ли е правото на освобождаване от ДДС при износ на стоки по смисъла на член 146 от Директивата [за ДДС] да е обвързано от условието стоките първо да бъдат поставени под определен митнически режим (както е предвидено в член 66 от [Закон № 235/2004])?
- 2) Такава национална правна уредба обоснована ли е съгласно член 131 от Директивата за ДДС като условие за целите на предотвратяването на данъчни измами, избягване на данъци или злоупотреба?“.

### По преюдициалните въпроси

- 21 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 146, параграф 1, буква а) във връзка с член 131 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална законодателна разпоредба да обвързва освобождаването от ДДС, предвидено по отношение на стоки, предназначени за износ извън Съюза, от условието тези стоки да са били поставени под митнически режим износ.

- 22 Следва да се припомни, на първо място, че съгласно член 146, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на продавача. Тази разпоредба следва да се разглежда във връзка с член 14, параграф 1 от тази директива, съгласно който за „доставка на стоки“ се счита прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещь като собственик (вж. в този смисъл решение от 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 24).
- 23 Целта на това освобождаване е да се гарантира облагането на съответните доставки на стоки по местоназначението им, а именно на мястото, в което изнасяните стоки ще бъдат потребявани (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 34).
- 24 От разпоредбите, посочени в точка 22 от настоящото съдебно решение, и по-специално от думата „изпратени“, използвана в посочения член 146, параграф 1, буква а), 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 28 февруари 2018 г., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, т. 25).
- 25 Впрочем, от една страна, според запитващата юрисдикция в главното производство е безспорно, че съответните стоки са били изпратени от г-н Vinš по пощата до местоназначение извън територията на Съюза, като същият твърди по-специално че може да докаже действителното изнасяне на тези стоки от посочената територия посредством документи, издадени от пощенските служби.
- 26 От друга страна, член 146, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС не предвижда условие като посоченото в член 66, параграф 1 от Закон № 235/2004, според което предназначенията за износ стока трябва да бъде поставена под митнически режим износ, за да е приложимо освобождаването при износ, предвидено в първата разпоредба.
- 27 Поради това квалификацията на сделка като доставка за износ съгласно член 146, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС не може да зависи от поставянето на съответните стоки под митнически режим износ, като неизвършването на такова поставяне лишава данъчнозадълженото лице от освобождаването при износ (вж. по аналогия решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, т. 27).
- 28 Все пак, на второ място, в правомощията на държавите членки е да определят — в съответствие с член 131 от Директивата за ДДС — условията, при които освобождават сделките за износ, за да гарантират правилното и ясно прилагане на предвидените в посочената директива освобождавания и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. При упражняването на своите правомощия държавите членки обаче следва да спазват основните 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 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 37).
- 29 Що се отнася до посочения принцип, 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 (решение от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 38).

- 30 В това отношение условие като предвиденото в член 66, параграф 1 от Закон № 235/2004 — което е пречка за предоставянето на освобождаване от ДДС на доставка на стоки, които не са били поставени под митнически режим износ, макар да е безспорно, че тези стоки действително са били изнесени в съответствие с критериите, припомнени в точка 24 от настоящото съдебно решение, и че тази доставка отговаря по своите обективни характеристики на условията за освобождаване, предвидени в член 146, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС — не съответства на принципа на пропорционалност.
- 31 Всъщност налагането на такова условие би било равносилно на обвързване на правото на освобождаване със спазването на формални задължения по смисъла, посочен в точка 29 от настоящото съдебно решение, без да се разгледа дали материалноправните изисквания, поставени от правото на Съюза, действително са били изпълнени. Единствено обстоятелството, че даден износител не е поставил съответните стоки под митнически режим износ, не предполага, че такъв износ не е бил извършен действително (вж. по аналогия решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 50).
- 32 Практиката на Съда признава само две хипотези, при които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 40).
- 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 данъчния неутралитет за целите на освобождаването от ДДС. Според практиката на Съда 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. 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 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 (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 41).
- 34 В настоящия случай нищо в преписката, с която разполага Съдът, не посочва, че отказът да се предостави разглежданото в главното производство освобождаване се основава на наличието на такава измама.
- 35 От друга страна, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ от освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение се възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 42).
- 36 Доколкото, както по същество изтъква чешкото правителство, липсата на поставяне на предназначенията за износ стоки под посочения митнически режим често би могла да направи по-трудна или дори невъзможна проверката от страна на данъчните органи на действителното изнасяне на тези стоки от територията на Съюза, несъмнено е вярно, че що се отнася до сигурното доказателство, посочено в точка 35 от настоящото решение, пред компетентните данъчни органи трябва да бъде представено удовлетворително доказателство за действителен износ, като това изискване е свързано с необходимите материалноправни условия за предоставяне на освобождаването (вж. в този смисъл решение от 8 ноември 2018 г., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, т. 48).



- 37 При все това, както следва от точка 25 от настоящото съдебно решение, в главното производство не се твърди, че непоставянето на съответните стоки под митнически режим износ е попречило да се докаже, че материалноправните изисквания — в случая действителното изнасяне на тези стоки от територията на Съюза — са били изпълнени.
- 38 Следователно при обстоятелства като разглежданите в главното производство неспазването на формалното изискване за поставянето на стоките, предназначени за износ, под митнически режим износ, не може да доведе до това износителят да загуби правото си на освобождаване при износ, при условие че е доказано действителното изнасяне на съответните стоки от територията на Съюза.
- 39 Този извод не се поставя под съмнение от довода, изтъкнат от чешкото правителство, че износителят във всички случаи е трябвало, по силата по-конкретно на член 59, параграф 1 и на член 161, параграф 2 от Митническият кодекс, да постави съответните стоки под посочения митнически режим чрез митническа декларация за тази цел, което той е можел да направи *ex post*, поради което първоначалното неспазване на това изискване нямало да води до окончателна загуба на правото на освобождаване при износ. Всъщност, както следва от точки 29—31 от настоящото съдебно решение, такова поставяне, независимо дали е извършено преди или след износа, представлява формално задължение, което освен това се урежда не от общата система на ДДС, а от митническият режим. Следователно неспазването на това задължение само по себе си не изключва изпълнението на материалноправните условия, които обосновават предоставяне на освобождаването.
- 40 Предвид гореизложеното на поставените въпроси следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква а) във връзка с член 131 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална законодателна разпоредба да обвързва освобождаването от ДДС, предвидено по отношение на стоки, предназначени за износ извън Съюза, от условието тези стоки да са били поставени под митнически режим износ в положение, при което е доказано, че са изпълнени материалноправните условия за освобождаването, сред които по-специално условието за действително изнасяне от територията на Съюза на съответните стоки.

### По съдебните разноски

- 41 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 (трети състав) реши:

**Член 146, параграф 1, буква а) във връзка с 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 тълкува в смисъл, че не допуска национална законодателна разпоредба да обвързва освобождаването от данъка върху добавената стойност, предвидено по отношение на стоки, предназначени за износ извън Европейския съюз, от условието тези стоки да са били поставени под митнически режим износ в положение, при което е доказано, че са изпълнени материалноправните условия за освобождаването, сред които по-специално условието за действително изнасяне от територията на Съюза на съответните стоки.**

Подписи