



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

28 февруари 2018 година *

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Член 131 — Членове 146, параграф 1, буква б) — Член 147 — Освобождавания при износ — Член 273 — Правна уредба на държава членка, която поставя като условие за освобождаване реализирането на определен минимален оборот или сключването на договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците“

По дело C-307/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 27 януари 2016 г., постъпил в Съда на 30 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Stanisław Pieńkowski

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, E. Levits, A. Borg Barthet (докладчик), M. Berger и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за полското правителство, от В. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от К. Herrmann и М. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 септември 2017 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: полски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 131, член 146, параграф 1, буква б), както и на членове 147 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, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, ОВ L 323, 2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Stanisław Pieńkowski и Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Директор на данъчна дирекция Люблин, Полша) във връзка с освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС) на доставките на стоки, изпратени до местоназначение извън Европейския съюз в личния багаж на пътници.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС:
„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 4 Член 131 от Директивата за ДДС гласи:
„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9 [от дял IX от Директивата за ДДС], 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“.
- 5 Член 146, озаглавен „Освобождавания при износ“ и включен в дял IX, глава 6 от посочената директива, предвижда в параграф 1, буква б):
„Държавите членки освобождават следните сделки:
[...]
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 развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди“.
- 6 Член 147 от Директивата предвижда:
„1. Когато доставката на стоки, посочена в член 146, параграф 1, буква б), се отнася за стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако са изпълнени следните условия:
а) пътникът не е установен в Общността;

- б) стоките се превозват извън Общността преди края на третия месец, следващ този, през който се извършва доставката;
- в) общата стойност на доставката с ДДС надвишава 175 [евро] или равностойността им в национална валута, определяна годишно чрез прилагането на обменния курс на първия работен ден от м. октомври, в сила от 1 януари на следващата година.

Въпреки това, държавите членки могат да освободят доставка с обща стойност под сумата, посочена в първа алинея, буква в).

2. За целите на параграф 1 „пътник, която не е установен в Общността“ означава пътник, чийто постоянен адрес или обичайно местоживееие не се намират в Общността. В този случай „постоянен адрес или обичайно местоживееие“ означава мястото, вписано като такова в паспорта, личната карта или друг документ, признат като документ за установяване на самоличността от държавата членка, на чиято територия се извършва доставката.

Доказателството за износ се предоставя чрез фактурата или друг документ вместо нея, потвърден от митническата служба на излизане от Общността.

Всяка държава членка изпраща на Комисията спесимен на печатите, които използва за потвърждението, посочено във втора алинея. Комисията предава тази информация на данъчните органи на другите държави членки“.

7 Съгласно член 273 от същата директива:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, 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 на 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“.

Полското право

8 Член 126, параграф 1 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. 2011, бр. 177, позиция 1054) в редакцията, приложима към фактите, разглеждани в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„При спазване на параграф 3 и на членове 127 и 128 физическите лица, които нямат постоянен адрес на територията на Европейския съюз, наричани по-нататък „пътници“, имат право да получат възстановяване на данъка, заплатен при придобиването на стоки на територията на страната, които в непроменен вид са били изнесени от тях извън територията на Европейския съюз в личния багаж на пътника“.

9 Член 127 от Закона за ДДС гласи:

„1. Правото на възстановяване на данъка по член 126, параграф 1 възниква в случай на закупуване на стоки от данъчнозадължени лица, наричани по-нататък „продавачи“, които:

- 1) са регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на този данък; и
- 2) водят отчетност във връзка с оборота и размера на дължимия данък използване на фискални устройства; и
- 3) са сключили договори относно възстановяването на данъка поне с един от посочените в параграф 8 оператори.

[...]

5. Възстановяването на данъка на пътници се извършва в [полски] злоти (PLN) от продавача или в пунктовете за възстановяване на ДДС от операторите с предмет на дейност възстановяване на данъка по член 126, параграф 1.

6. Продавачите по параграф 5 могат да извършват възстановяването по член 126, параграф 1, при условие че техният оборот през предходната данъчна година е над 400 000 PLN и че извършват възстановяване на данъка само за стоки, закупени от пътник от този продавач.

[...]

8. Операторите по параграф 5, които не са продавачи, могат да извършват възстановяването по член 126, параграф 1, при условие че те:

- 1) най-малко от 12 месеца преди подаване на молбата за получаване на удостоверение по точка 6 са регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на този данък;
- 2) са уведомили писмено началника на данъчната служба за намерението си да извършват дейност по възстановяването на данъка на пътници;
- 3) най-малко 12 месеца преди подаване на молбата за получаване на сертификат по точка 6 нямат неплатени данъци, приходите от които са отредени за държавния бюджет, или неплатени вноски към Института за социално осигуряване;
- 4) са сключили с продавачите по параграф 1 договори относно възстановяването на данъка;
- 5) са депозирали в данъчната служба гаранция в размер на 5 млн. злоти под формата на:
 - а) паричен депозит;
 - б) банкова гаранция;
 - в) държавни облигации с най-малко 3-годишен падеж;
- 6) са получили от министъра, отговарящ за публичните финанси, удостоверение, че са изпълнени всички условия по точки 1—5“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 10 Г-н Pieńkowski, данъчнозадължен по Закона за ДДС търговец, извършва търговия, по-специално с телекомуникационно оборудване, и използва фискално устройство за отчитане на оборота и на размера на дължимия данък. В рамките на стопанската си дейност г-н Pieńkowski продава стоки по-специално на пътници с местоживеене извън територията на Съюза.
- 11 Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (данъчна служба на Biała Podlaska, Полша) уведомява г-н Pieńkowski, че отговаря на квалификацията „продавач“ по смисъла на член 127, параграф 1 от Закона за ДДС. Този орган счита също така, че от декларациите по Закона за ДДС е видно, че за данъчната 2009 г. нетният оборот на това данъчнозадължено лице от продажби възлиза на 283 695 PLN (около 68 288 EUR), а за данъчната 2010 г. — на 238 429 PLN (около 57 392 EUR). Освен това той приема, че г-н Pieńkowski не му е предоставил никаква информация относно сключването на договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС, а е извършвал лично или чрез служител възстановяването на този данък на пътниците.
- 12 При тези обстоятелства данъчната служба на Biała Podlaska приема, че предвид размера на реализирания оборот г-н Pieńkowski не е бил оправомощен да възстановява ДДС на пътниците лично или чрез служител, нито да прилага по отношение на тях нулева ставка на ДДС за данъчните периоди 2010 г. и 2011 г.
- 13 Г-н Pieńkowski обжалва това решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Административен съд на Люблинското воеводство, Полша).
- 14 Като се основава на членове 126—129 от Закона за ДДС и на член 131, член 146, параграф 1 и членове 147 и 273 от Директивата за ДДС, уреждащи процедурата за възстановяване на данъка на пътници, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Административен съд на Люблинското воеводство) приема, че предвид съдържанието на тези разпоредби е неоснователно твърдението на г-н Pieńkowski, че разпоредбите на Закона за ДДС не са в съответствие с Директивата за ДДС, доколкото изискват продавачът да е реализирал оборот над 400 000 PLN (около 96 284 EUR) през предходната данъчна година като условие, за да може да възстановява ДДС на пътници.
- 15 Всъщност посоченият съд приема, че така определеният минимален размер на оборота не е просто информативен и формален, а представлява материалноправно условие за самото възстановяване на ДДС пряко от продавача. Ето защо този съд счита, противно на поддържаното от г-н Pieńkowski, че този праг от 400 000 PLN (около 96 284 EUR) не може да се квалифицира като „административна пречка“ за прилагането на нулева ставка на ДДС.
- 16 Г-н Pieńkowski подава касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), като отново изтъква несъвместимостта на разпоредбите на Закона за ДДС с тези на Директивата за ДДС и с принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет.
- 17 Запитващата юрисдикция отбелязва, че за разлика от член 127, параграф 6 от Закона за ДДС разпоредбите на Директивата за ДДС не изискват данъчнозадълженото лице да е реализирало определен оборот през предходната данъчна година като условие, за да може то да прилага освобождаването от ДДС по отношение на стоки, пренасяни в личния багаж на пътници.

- 18 Според нея по-специално не изглежда член 131 от Директивата за ДДС да е могъл да бъде основание за въвеждането на предвиденото в член 127, параграф 6 от Закона за ДДС условие.
- 19 Тази юрисдикция подчертава също, че условията за прилагане на освобождаването, определени в членове 146 и 147 от Директивата за ДДС, се отнасят до купувача, а не до продавача, за разлика от предвиденото в член 127, параграф 6 от Закона за ДДС.
- 20 Освен това посочената юрисдикция счита, противно на застъпеното от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Административен съд на Люблинското войводство, Полша), че условието за реализиране на определен минимален оборот през предходната данъчна година не може, предвид разпоредбите на Директивата за ДДС, да се разглежда като материалноправно условие за освобождаването, тъй като в текстовете на членове 146 и 147 от Директивата за ДДС липсва каквото и да било правно основание за въвеждането на такова условие.
- 21 Запитващата юрисдикция припомня също така, че съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчните измами. Тя обаче се пита дали въвеждането от държава членка на изискване за реализиране на минимален оборот от 400 000 PLN (около 96 284 EUR) отговаря на целите на посочения член.
- 22 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и членове 131 и 273 от Директивата [за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, изключваща възможността за прилагане на освобождаването от данъчнозадължено лице, което не отговаря на условието за достигане на минимален праг на оборота през предходната данъчна година, а няма и сключен договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците?“.

По преюдициалния въпрос

- 23 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 131, член 146, параграф 1, буква б), както и членове 147 и 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която в хипотезата на доставка за износ на стоки, които се пренасят в личния багаж на пътници, данъчнозадълженото лице продавач трябва да е реализирало определен минимален оборот през предходната данъчна година или да е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците, след като неизпълнението на тези условия само по себе си окончателно го лишава от възможността за освобождаване на тази доставка.
- 24 Следва да се посочи, че съгласно член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на купувача. 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.
- 25 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 (решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading*, С-563/12, ЕU:С:2013:854, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 26 В главното производство е безспорно, че са извършени доставки на стоки по смисъла на член 14 от Директивата за ДДС и че стоките, предмет на разглежданите в главното производство доставки, физически са напуснали територията на Съюза, като са пренесени в личния багаж на пътници.
- 27 Въпреки това, когато доставката, посочена в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, е на стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако са изпълнени определени допълнителни условия, предвидени в член 147 от посочената директива.
- 28 В това отношение от акта за преюдициално запитване следва, че в случая, разглеждан в главното производство, условията, предвидени в член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС, са действително изпълнени.
- 29 Следва да се констатира, че нито текстът на член 146, параграф 1, буква б), нито този на член 147 от Директивата за ДДС изискват данъчнозадълженото лице да е реализирало определен минимален оборот през предходната данъчна година или, ако това условие не е изпълнено, да е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС, за да е приложимо освобождаването при износ, предвидено в член 146, параграф 1, буква б).
- 30 Нещо повече, условията, предвидени в член 147 от Директивата за ДДС, се отнасят единствено до купувачите, а не до продавачите на съответните стоки.
- 31 От това следва, че прилагането на член 146, параграф 1, буква б) и на член 147 от Директивата за ДДС не може да зависи от спазването на условията, които са установени от спорната в главното производство национална правна уредба и чието неспазване би довело до окончателно лишаване на данъчнозадълженото лице от възможността за освобождаване при износ.
- 32 Вярно е, както следва от член 131 от Директивата за ДДС, че освобождаванията, предвидени в глави 2—9 от дял IX от тази директива, в които са включени членове 146 и 147 от нея, се прилагат в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всички възможни измами, избягване на данъци и злоупотреби. Освен това член 273 от Директивата за ДДС гласи, че държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите.
- 33 В това отношение Съдът вече е приел, че при упражняване на правомощията, които им предоставят посочените членове 131 и 273, държавите членки са длъжни 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 (решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading*, С-563/12, ЕU:С:2013:854, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 34 Що се отнася по-специално до принципа на пропорционалност, Съдът е приел, че съгласно този принцип държавите членки са длъжни 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 (в решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading*, С-563/12, ЕU:С:2013:854, т. 30 и цитираната съдебна практика).

- 35 В случая, от една страна, според полското правителство спорната в главното производство национална правна уредба има за цел най-вече да намали риска от избягване на данъци и данъчни измами поради неправилно прилагане на освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.
- 36 От друга страна, съгласно предоставените от запитващата юрисдикция сведения условието данъчнозадълженото лице да е реализирало определен минимален оборот през предходната данъчна година, не е абсолютно, доколкото, ако не е достигнало този минимален оборот, то може да се ползва от освобождаването, като сключи договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС.
- 37 В това отношение обаче следва да се отбележи, че неспазването на посоченото условие води до отказ за освобождаване при износ, въпреки че са изпълнени условията за освобождаване, предвидени в член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС.
- 38 Както обаче е приел Съдът, в случай че се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС условия за освобождаване при износ, и по-специално условието за изнасяне на съответните стоки от митническата територия на Съюза, за доставката не се дължи никакъв ДДС. При такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да могат да обосноват облагането на съответната сделка (решение от 19 декември 2013 г., *BDV Hungary Trading*, С-563/12, ЕУ:С:2013:854, т. 40).
- 39 При това положение следва да се констатира, че национална правна уредба като спорната в главното производство надхвърля това, което е необходимо за постигане на целта да се предотвратят избягването на данъци и данъчните измами.
- 40 По изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 131, член 146, параграф 1, буква б), както и членове 147 и 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която в хипотезата на доставка за износ на стоки, които се пренасят в личния багаж на пътници, данъчнозадълженото лице продавач трябва да е реализирало определен минимален оборот през предходната данъчна година или да е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците, след като неизпълнението на тези условия само по себе си окончателно го лишава от възможността за освобождаване на тази доставка.

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 (пети състав) реши:

Член 131, член 146, параграф 1, буква б), както и членове 147 и 273 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, съгласно която в хипотезата на доставка за износ на стоки, които се пренасят в личния багаж на пътници, данъчнозадълженото лице продавач трябва да е реализирало определен минимален оборот през предходната данъчна година или да е

склучило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците, след като неизпълнението на тези условия само по себе си окончателно го лишава от възможността за освобождаване на тази доставка.

Подписи