Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
E. SHARPSTON
представено на 6 февруари 2020 година [1]

Дело C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 33 — Определяне на мястото, където се изпълняват облагаемите сделки — Стоки, изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика — Злоупотреба — Регламент (ЕС) № 904/2010 — Членове 7, 13 и 28—30 — Административно сътрудничество — Двойно данъчно облагане“

1. Настоящото преюдициално запитване от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) се отнася до тълкуването на различни разпоредби от Директива 2006/112/ЕО (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2] и Регламент (ЕС) № 904/2010 (наричан по-нататък „Регламентът относно борбата с измамите с ДДС“) [3]. Кога стоките следва да се квалифицират като „изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика“ по смисъла на член 33 от Директивата за ДДС? Кога установената практика на търговец съгласно тази разпоредба следва да се счита за злоупотреба? И в този контекст какво административно сътрудничество се изисква от данъчните органи в различните държави членки при определяне на мястото на изпълнение на облагаемите сделки, за да се избегне двойно данъчно облагане, съгласно членове 7, 13 и 28—30 от Регламента относно борбата с измамите с ДДС?

1 Език на оригиналния текст: английски.

2 Директива 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). Към момента на настъпване на фактите по главното производство тази директива е била изменена с Директива 2006/138/ЕО на Съвета от 19 декември 2006 година (ОВ L 384, 2006 г., стр. 92; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3 стр. 134), Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 година (ОВ L 346, 2007 г., стр. 13), Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11), Директива 2008/117/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година (ОВ L 14, 2009 г., стр. 7), Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година (ОВ L 116, 2009 г., стр. 18), Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 година (ОВ L 175, 2009 г., стр. 12), Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14), Директива 2010/23/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година (ОВ L 72, 2010 г., стр. 1), Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 година (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) и Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 година (ОВ L 326, 2010 г., стр. 1). Консолидиран текст на директивата е достъпен в EUR-Lex със CELEX номер 02006L0112-20130101.

3 Регламент на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (ОВ L 268, 2010 г., стр. 1). Към момента на настъпване на фактите по главното производство този регламент не е бил изменян.

2. Във връзка с тези проблеми запитващата юрисдикция отправя пет въпроса. Съдът е поискал да разгледам в настоящото заключение само четвъртия и петия преюдициален въпрос. Те се отнасят съответно до значението на израза „стоки, изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика“ в член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС и до понятието за злоупотреба.

Правна уредба

Право на ЕС

Директивата за ДДС

3. Директивата за ДДС установява цялостна рамка за еднакво прилагане на ДДС в целия Европейски съюз.

4. В съображение 9 се посочва, че е „[ж]изненоважно […] да се предостави преходен период, за да се позволи на националните законодателства в посочени области да се адаптират постепенно“.

5. В съображение 10 се пояснява, че „[п]о време на този преходен период вътреобщностните[4] сделки, извършвани от данъчнозадължени лица, различни от данъчнозадължени лица, извършващи освободени доставки, трябва да бъдат облагани в държавата членка по местоназначение в съответствие с данъчните ставки и условия, определени от тази държава членка“.

6. Съображение 11 допълва, че е „[у]местно […] също по време на този преходен период […] определени вътреобщностни дистанционни продажби[5] […] също да бъдат облагани в държавата членка по местоназначение в съответствие с данъчните ставки и условия, определени от тази държава членка, доколкото такива сделки, при отсъствието на специални разпоредби, би било вероятно да причинят значително нарушаване на конкуренцията между държавите членки“.

7. В съображение 17 се припомня, че „[о]пределянето на мястото, където се изпълняват облагаемите сделки, може да породи конфликти във връзка с юрисдикцията между държави членки […]. Макар че мястото на изпълнение на доставка на услуги по принцип трябва да бъде определено като мястото, където доставчикът е установил [своето] място на стопанска дейност, то трябва да бъде определено като такова в държавата членка на клиента, по-специално в случая на доставянето на определени услуги между данъчнозадължени лица, където разходът за услугите е включен в цената на стоките“.

8. Съображения 61 и 62, разглеждани заедно, обясняват, че е „[в]ажно […] да се осигури еднакво прилагане на системата на ДДС“, че „[и]зпълнителните мерки са подходящи за реализирането на тази цел“ и че „[т]ези мерки следва по-специално да решат проблема с двойното данъчно облагане на трансграничните сделки, който може да се появи в резултат на разликите между държавите членки при прилагането на правилата, управляващи мястото на изпълнение на облагаемите сделки“.

4 Терминът „вътреобщностни“ (вместо например „в рамките на Съюза“ или „в рамките на ЕС“) се запазва в законодателството на Съюза в областта на ДДС. Вж. *Doesum*, A., *Van Kesteren*, H. *Van Norden*, G.-J. Fundamentals of EU VAT Law. Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 Понятието „дистанционни продажби“ в контекста на правилата за ДДС е дефинирано за първи път в Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета от 5 декември 2017 година за изменение на Директива 2006/112 и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (ОВ L 348, 2017 г., стр. 7). Вж. още точка 44 и сл. (по-долу).

9. Член 2, който се намира в дял I („Предмет и обхват“), предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:

i) данъчнозадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което не отговаря на условията за освобождаване на малки предприятия, предвидени в членове 282—292, и което не е обхванато от член 33 или 36“.

10. Член 9, с който започва дял III („Данъчнозадължени лица“) предвижда, че „1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност […]“.

11. Дял IV се отнася до „[облагаемите] сделки“ и се подразделя на четири глави: „Доставка на стоки“ (членове 14—19), „Вътреобщностно придобиване на стоки“ (членове 20—23), „Доставка на услуги“ (членове 24—29) и „Внос на стоки“ (член 30). Член 14, параграф 1 съдържа определение на най-простата хипотеза на доставка на стоки: „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“. Член 20 установява съответното основно определение за „вътреобщностно придобиване на стоки, а именно „придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратено или превозено до лицето, придобиващо стоките, от или [за сметка] на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различно от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките“.

12. В дял V („Място на облагаемите сделки“) раздел 2 от глава 1 се отнася до доставката на стоки с превоз. Член 32 съдържа общото правило: „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 превоза на стоките към клиента […]“.

13. Член 33 предвижда:

„1. Чрез дерогация от член 32, мястото на доставка на стоките, изпращани или превозени от или от името на доставчика от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или транспорт[ът] на стоките[,] се счита, че е мястото[,] където стоките се намират към момента, когато завършва изпращането или превозването на стоките за клиента, [ако] са изпълнени следните условия:

а) доставката на стоките се извършва [за] данъчнозадължено лице или данъчно незадължено [юридическо] лице, чи[и]то вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС по смисъла на член 3, параграф 1[,] или за всяко друго данъчно незадължено лице;

б) доставените стоки не са нито [ново] превозно средство, [нито] стоки[,] доставени след сглобяване или инсталиране, със или без пробни изпитания, от или от името на доставчика.

[…]“.

14. Член 34 определя минимален количествен праг за прилагането на член 33. Така член 34, параграф 1 предвижда, че член 33 не се прилага, когато „общата стойност без ДДС на такива доставки, извършени по условията, предвидени в член 33, в тази държава членка не надвишават през която и да е календарна година 100 000 EUR или равностойността им в национална валута“. Съгласно член 34, параграф 2 „[д]ържавата членка, на територията на която се намират стоките към момента, когато завършва тяхното изпращане или превоз до клиента[,] може да ограничи прага, посочен в параграф 1, [до] 35 000 EUR“.

15. Член 138 е част от дял IX („Освобождавания“), глава 4 („Освобождавания на вътреобщностни сделки“), раздел 1 („Освобождавания, свързани с доставка на стоки“). Той предвижда: „1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката“.

16. Дял XIV („Разни“), глава 2 съдържа един-единствен член, който се отнася до консултативния комитет по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Комитетът по ДДС“). С член 398, параграф 1 се създава Комитетът по ДДС, докато с член 398, параграф 4 на този комитет се предоставя компетентност „[о]свен въпросите, подлежащи на консултация съгласно настоящата директива, [да] разглежда въпросите, повдигнати от неговия председател по негова инициатива или по искане на представител на държава членка, които засягат прилагането на общностните разпоредби за данъка върху добавената стойност“.

Регламентът относно борбата с измамите с ДДС

17. Регламентът относно борбата с измамите с ДДС урежда административното сътрудничество между компетентните органи на държавите членки за борба с измамите в областта на ДДС.

18. Съображение 5 пояснява, че „[м]ерките за хармонизиране на данъчното законодателство, които се предприемат за завършването на вътрешния пазар, следва да включват създаването на обща система за сътрудничество между държавите членки, особено по отношение на обмена на информация, чрез която компетентните органи на тези държави членки се задължават да си съдействат помежду си и да си сътрудничат с Комисията с цел осигуряване на правилното облагане с ДДС на доставките на стоки и услуги, вътреобщностното придобиване на стоки и вноса на стоки“.

19. В съображение 6 обаче се отбелязва, че „[а]дминистративното сътрудничество не следва да води до неоправдано прехвърляне на административна тежест между държавите членки“.

20. В съображение 7 се посочва, че „[д]ържавите членки следва да си сътрудничат с цел събиране на дължимия данък, за да гарантират правилното определяне на ДДС. Следователно те трябва не само да извършват мониторинг върху правилното облагане с дължимия данък на своята територия, но следва също така да предоставят съдействие на други държави членки за гарантиране на правилното облагане с данъка, който е свързан с дейност, която се извършва на тяхната територия, но който е дължим в друга държава членка“.

21. В съображение 8 се посочва, че „[м]ониторингът върху правилното облагане с ДДС на облагаемите трансгранични сделки в държава членка, различна от тази, в която е установен доставчикът на стоки или услуги, в много случаи зависи от информацията, с която разполага държавата членка по установяване или която може да бъде събрана по-лесно от тази държава членка. Следователно ефективният надзор върху тези сделки зависи от това държавата членка по установяването да събере или да бъде в състояние да събере тази информация“.

22. В съображение 13 се отбелязва, че „[з]а ефективната борба с измамите е необходимо да се осигури възможност за обмен на информация без предварително запитване. За да се улесни обменът на информация, следва да се уточнят категориите, за които следва да се установи автоматичен обмен на информация“.

23. Член 1, параграф 1, втора алинея гласи, че в Регламента „се определят правилата и процедурите, които позволяват на компетентните органи на държавите членки да си сътрудничат и обменят помежду си всякаква информация, която би подпомогнала правилното определяне на ДДС, мониторинга върху правилното облагане с ДДС, по-специално по отношение на вътреобщностните доставки, и борбата с измамите в областта на ДДС“.

24. Глава II („Обмен на информация при поискване“) започва с член 7. Той предвижда:

„1. По молба на запитващия орган запитаният орган предоставя информацията по член 1, включително и тази, свързана с конкретен случай или случаи.

2. С цел предаване на информацията по параграф 1 запитаният орган организира провеждането на всички административни разследвания, необходими за получаване на тази информация.

3. До 31 декември 2014 г. молбата по параграф 1 може да съдържа мотивирана молба за провеждането на административно разследване. Ако запитаният орган прецени, че административното разследване не е необходимо, той незабавно уведомява запитващия орган за мотивите за това решение.

4. От 1 януари 2015 г. молбата по параграф 1 може да съдържа мотивирана молба за провеждането на специфично административно разследване. Ако запитаният орган прецени, че административното разследване не е необходимо, той незабавно уведомява запитващия орган за мотивите за това решение.

Независимо от разпоредбите на първа алинея, провеждането на разследване относно сумите, декларирани от данъчно задължено лице във връзка с доставките на изброените в приложение I стоки или услуги, които са извършени от данъчно задължено лице, установено в държавата членка на запитания орган, и са облагаеми в държавата членка на запитващия орган, може да бъде отказано само:

а) на основанията, предвидени в член 54, параграф 1, въз основа на преценка от страна на запитания орган в съответствие с декларация за най-добрите практики относно връзката между настоящия параграф и член 54, параграф 1, която се приема в съответствие с процедурата, предвидена в член 58, параграф 2;

б) на основанията, предвидени в член 54, параграфи 2, 3 и 4, или

в) на основание, че запитаният орган вече е предоставил на запитващия орган информация относно същото данъчно задължено лице, вследствие на административно разследване, проведено преди по-малко от две години.

Когато запитаният орган откаже да проведе административно разследване по втора алинея, на основанията, предвидени в букви а) или б), той въпреки това предоставя на запитващия орган данни за датите и стойността на всички съответни доставки на стоки и услуги, извършени от данъчно задълженото лице в държавата членка на запитващия орган през последните две години“.

25. Глава III („Обмен на информация без предварително запитване“) започва с член 13. Член 13, параграф 1 предвижда: „[к]омпетентният орган на всяка държава членка предава без предварително запитване информацията по член 1 на компетентния орган на всяка друга заинтересована държава членка в следните случаи: а) когато се счита, че данъчното облагане се извършва в държавата членка по местоназначение, и информацията, предоставена от държавата членка по произход, е необходима за гарантиране на ефективността на системата за контрол на държавата членка по местоназначение. […]“.

26. Член 14 съдържа подробни условия за автоматичния обмен на информация. По-нататък, член 15 се отнася до спонтанния обмен на информация и предвижда, че „[в] рамките на спонтанния обмен компетентните органи […] предават […] всякаква информация по член 13, параграф 1, която не е била предадена посредством автоматичния обмен по член 14, която им е известна и която считат, че може да послужи на тези компетентни органи“.

27. Член 28 (единствената разпоредба в глава VII, озаглавена „Присъствие в административните служебни помещения и участие в административни разследвания“) установява подробни правила, които позволяват длъжностни лица на компетентен орган на държава членка, която иска информация, да присъстват като наблюдатели, докато длъжностните лица в друга държава членка извършват административни разследвания, и да имат достъп до така получената информация.

28. Член 29 (с който започва глава VIII, озаглавена „Едновременни контролни действия“) предвижда, че „[д]ържавите членки могат да се споразумеят да извършват едновременни контролни действия, в случай че считат такива контролни действия за по-ефективни от действията, извършвани само от една държава членка“.

29. По-нататък, член 30 установява необходимите правила за провеждането на такива контролни действия.

Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011

30. В съображение 17 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета[6] се пояснява, че „[в] случай на вътреобщностно придобиване на стоки държавата членка по придобиването следва да запази правото си на облагане, независимо от начина, по който се третира доставката за целите на ДДС в държавата членка, от където е тръгнала“.

31. Член 16, първа алинея предвижда, че „[а]ко е извършено вътреобщностно придобиване на стоки по смисъла на член 20 от [Директивата за ДДС], държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, упражнява правото на данъчно облагане независимо от третирането с ДДС, прилагано за доставката в държавата членка, в която е започнало изпращането или превозът на стоките“.

32. Съгласно член 16, втора алинея „[в]сяко искане на доставчик на стоки за коригиране на ДДС, начислен и отчетен от него пред държавата членка, в която е започнало изпращането или превозът на стоките, се третира от тази държава членка в съответствие с нейните вътрешни правила“.

6 Регламент за изпълнение на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1). Към момента на настъпване на фактите по главното производство този регламент не е бил изменян.

Работен документ на Комитета по ДДС

33. На 5 май 2015 г. Комитетът по ДДС издава работен документ № 855 относно прилагането на разпоредбите в областта на ДДС по отношение на дистанционните продажби (наричан по-нататък „работният документ“)[7].

34. В точка 2 от работния документ се обяснява, че данъчните администрации в Белгия и Обединеното кралство са „забелязали въвеждането на някои търговски договорености с цел да се отдели предоставянето на стоките от техния превоз и доставка, за да се избегне начисляване и плащане на ДДС в държавата членка по местоназначението на стоките“.

35. В точка 3 от работния документ Комисията твърди, че текстът на член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС позволява буквално или по-широко тълкуване, доколкото би могло да се приеме, че обхваща само положения, при които доставчикът участва пряко в организирането на превоза, или пък обхваща и положения, при които участието на доставчика е само косвено.

36. Комисията твърди, че „буквалното тълкуване има предимството да бъде съвсем ясно при стриктно разглеждане на правното положение и договорните отношения, но също така предполага възможност за твърде лесното му заобикаляне“. Комисията предлага такова заобикаляне „да може да се разглежда с оглед на критерия за „злоупотреба“, установен от Съда в решение Halifax[8], който включва преценка „дали договореностите водят до резултат, противоречащ на целта на разпоредбите на Директивата за ДДС, и дали основната цел на договореностите е постигането на този резултат, като липсват други „икономически“ причини или те са второстепенни“. В това отношение Комисията се позовава още на решението на Съда по дело Part Service[9].

37. Що се отнася до по-широкото тълкуване, Комисията изтъква, че „за прилагането на правилата за дистанционните продажби трябва да се вземат предвид не само договорните споразумения между доставчика, превозвача и клиента, но и най-вече икономическата реалност“. Освен това Комисията посочва, че в съгласуваната декларация към протокол при приемането на Директива 91/680/ЕИО[10] (с която се въвеждат разпоредби за дистанционните продажби)[11] Съветът и Комисията ясно заявяват, че „специалният режим за дистанционните продажби ще се прилага във всички случаи, когато стоките са изпратени или превозени, пряко или косвено, от доставчика или за негова сметка“.

38. В този контекст работният документ приканва делегациите „да изложат гледните си точки по поставените от Обединеното кралство и Белгия въпроси, както и по становищата на службите на Комисията. По-специално те са приканени да изразят мнение относно разглежданите два подхода“.

7 Документ taxud.c.1 (2015)2158321.

8 Решение от 21 февруари 2006 г., Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 61 и сл.).

9 Решение от 21 февруари 2008 г., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, т. 31 и 45).

10 Директива на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110). Вж. също точка 89 по-долу.

11 Относно правната стойност на подобна съгласувана декларация в протокола от заседание на Съвета вж. точка 89 по-долу.

Насоки на Комитета по ДДС

39. На 104-то си заседание, проведено на 4 и 5 юни 2015 г.[12], Комитетът по ДДС приема насоки относно дистанционните продажби[13], в които се посочва, че „Комитетът по ДДС почти единодушно[14] приема […], че за целите на член 33 от Директивата за ДДС стоките се считат за „изпращани или превозени от или за сметка на доставчика“ в случаите, когато доставчикът се намесва пряко или непряко в превоза или изпращането на стоките“.

40. По-нататък в насоките се посочва, че „Комитетът по ДДС единодушно счита, че доставчикът участва косвено в превоза или изпращането на стоките във всеки от следните случаи: […] iii) когато доставчикът фактурира и събира транспортните такси от клиента, след което ги превежда на трета страна, която организира изпращането или превоза на стоките“.

41. Накрая, в насоките се посочва, че „комитетът по ДДС също така приема почти с единодушие, че в други случаи на намеса, по-специално когато доставчикът активно рекламира пред клиента услугите по доставка на трето лице, свързва клиента и третото лице и предоставя на третото лице необходимата информация за доставката на стоките, също се счита, че той косвено участва в превоза или изпращането на стоките“.

Директива 2017/2455

42. На 1 декември 2016 г. Комисията внася предложение за изменение на Директивата за ДДС[15]. В раздел 5, член 2, параграф 2 от приложения към него обяснителен меморандум се посочва, че „[п]редложението внася яснота и по отношение на член 33, параграф 1 в съответствие с насоките на Комитета по ДДС“.

43. Това предложение е довело до приемането на Директива 2017/2455. Съображение 9 от тази директива обяснява във връзка с вътреобщностните дистанционни продажби на стоки, че „[с] цел да се осигури правна сигурност за тези предприятия в определението за тези доставки на стоки следва ясно да се посочи, че то се прилага и в случаите, когато стоките са превозвани или изпращани от името на доставчика, включително когато доставчикът се намесва непряко в превоза или изпращането на стоките“.

44. Член 2 предвижда, че „[с]читано от 1 януари 2021 г., [Директивата за ДДС] се изменя, както следва: 1) в член 14 се добавя следният параграф: „4. За целите на настоящата директива се прилагат следните определения: 1) „вътреобщностни дистанционни продажби на стоки“ означава доставки на стоки, изпращани или превозвани от доставчика или от негово име, включително когато доставчикът се намесва непряко в превоза или изпращането на стоките, от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозването на стоките до клиента, когато са изпълнени следните условия: а) доставката на стоките се извършва […] за всяко друго данъчно незадължено лице“. […]“.

12 Документ C — taxud.1 (2015)4820441–876.

13 Както самият Комитет по ДДС пояснява в началото на публикацията си „Насоки, произтичащи от заседанията на Комитета по ДДС до 12 декември 2019 г.“, „тъй като има само съвещателни функции и не разполага със законодателни правомощия, Комитетът по ДДС не може да приема правно обвързващи решения. Той може да дава насоки относно прилагането на директивата, които обаче по никакъв начин не са задължителни за Европейската комисия или държавите членки“. Пълният текст е достъпен на адрес в интернет: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Вж. също точка 91 по-долу.

14 Изразът „почти единодушно“ в този контекст се използва, за да опише съгласие, постигнато от между 24 и 27 от общо възможни 28 държави членки. Вж. „Насоки, произтичащи от заседанията на Комитета по ДДС до 12 декември 2019 г.“.

15 Предложение за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (COM [2016] 757 окончателен).

45. Член 2, параграф 3 предвижда, че член 33 от Директивата за ДДС се заменя със следното: „Чрез дерогация от член 32: а) за място на доставка при вътреобщностните дистанционни продажби на стоки се счита мястото, на което се намират стоките към момента, в който завършва изпращането или превозването на стоките до клиента. […]“.

Националното право

Закон за ДДС

46. Член 2, буква а) от Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“)[16] предвижда, че същият обхваща „възмездните доставки на стоки и услуги, извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

47. Член 25 гласи, че „когато стоките не се изпращат или превозват, за място на доставката се счита мястото, където се намират стоките по времето, когато се доставят“.

48. Член 29, параграф 1 предвижда, че „чрез дерогация от членове 26 и 28, когато стоките се изпращат или превозват от или за сметка на доставчик и стоките пристигат в държава членка на Общността, различна от държавата членка, от която са изпратени или превозени, за място на доставка на стоките се счита мястото, където стоките се намират към момента на пристигане на пратката или превоза, адресиран до купувача, при следните условия: а) доставката на стоки аа) се извършва за данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 20, параграф 1, букви а) и d), или ab) за данъчнозадължено или данъчно незадължено лице или образувание. […]“.

49. Член 82, параграф 1 предвижда, че „размерът на данъка е 27 % от облагаемата основа“.

Закон за данъчното облагане

50. Член 2, параграф 1 от Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон XCII от 2003 г. за общото данъчно производство, наричан по-нататък „Законът за общото данъчно производство“)[17] предвижда, че „всички права в правоотношения за данъчни цели се упражняват в съответствие с тяхната цел. Съгласно данъчното законодателство сключването на договори или извършването на други сделки, чиято цел е да се заобиколят разпоредбите на данъчното законодателство, не може да се квалифицира като упражняване на права в съответствие с тяхната цел“.

51. Член 86, параграф 1 предвижда, че „[з]а да се предотврати намаляването на данъчните приходи, както и неоснователните искания за бюджетно подпомагане и възстановяване на данъци, данъчната администрация редовно извършва проверки на данъчнозадължените лица и на други участници в данъчната система. Целта на проверките е да се установи дали се съблюдават задълженията, произтичащи от данъчното законодателство и от други законови разпоредби. При извършване на проверка данъчната администрация разкрива и доказва фактите, обстоятелствата или данните, които служат като основание за констатирането на нарушение или злоупотреба с право, както и за започването на административно производство вследствие на това нарушение или злоупотреба с право“.

16 В действащата към момента на настъпване на фактите по главното производство редакция.

17 В редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство.

52. Член 95, параграф 1 гласи, че „[д]анъчната администрация извършва проверката, като проверява документите, удостоверителните документи, счетоводните книги и записвания, необходими за определяне на сумите, на които се базира данъчното или бюджетно подпомагане, включително електронни данни, софтуер, използваните от данъчнозадълженото лице компютърни системи, както и изчисления и други факти, данни и обстоятелства, свързани с поддържането на сметките и счетоводната отчетност и с обработването на удостоверителни документи“.

53. Член 108, параграф 1 предвижда, че „[о]ценката е доказателствено средство, което по правдоподобен начин определя действителната законова основа за данъците и бюджетното подпомагане“.

54. Според член 170, параграф 1 „[п]ри невнасяне на част от дължимия данък се налага глоба за данъчно нарушение. Глобата е в размер на 50 % от невнесената сума, ако в този закон не е предвидено друго. Глобата е в размер на 200 % от невнесената сума, ако за целта са укрити доходи или са подправени или унищожени доказателства, счетоводни книги или записвания“.

55. Член 172, параграф 1 предвижда, че „с изключение на случаите по параграф 2, при неспазване на задължението за регистрация (първоначална регистрация и уведомяване за настъпили промени), за предоставяне на данни или откриване на текуща сметка, или на задължението за подаване на данъчна декларация, може да бъде наложена глоба в размер до [200 000 унгарски форинта (HUF)] за физическите лица и до 500 000 HUF за други данъчнозадължени лица“ [18].

Факти, производство и преюдициални въпроси

56. В следващото изложение съм обобщила наличната информация от акта за преюдициално запитване, писмените становища и подробните отговори на въпросите, поставени от Съда в съдебното заседание. Подчертавам обаче, че само първата от тях представлява установени факти.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (наричано по-нататък „KrakVet“) е дружество, учредено и установено в Полша. То не разполага с никакъв обект, офис или склад в Унгария. KrakVet продава продукти за животни, основно храни за кучета и котки в съседните държави членки, в частност посредством различните си уебсайтове „zoofast“. То има множество клиенти в Унгария, които извършват покупките си чрез уебсайта www.zoofast.hu.

58. Главното производство се отнася до събития, настъпили през финансовата 2012 година. По това време KrakVet предлага на своя уебсайт опция, позволяваща закупените от клиентите стоки да бъдат превозени от помещенията на KrakVet в Полша до избран от тях адрес за доставка въз основа на договор, който се сключва между клиента и Krzysztof Batko Global Trade (наричано по-нататък „KBGT“). Вместо това клиентът можел да използва услугите на който и да е друг превозвач. Самото дружество KrakVet не предлага превоз.

59. За покупки на стойност под 8990 HUF (около 30,79 EUR) [19] превозът с KBGT струвал 1600 HUF (около 5,54 EUR). За покупки на стойност над този праг превозът с KBGT струвал само 70 HUF (около 0,24 EUR), което се постигало чрез предоставяна от KrakVet отстъпка от 1530 HUF в цената на закупените стоки.

18 Тези суми се равняват съответно на около 645,35 EUR и 1613,37 EUR.

19 За конвертиране на HUF в EUR използвам средния обменен курс на Европейската централна банка за 2012 г.

60. Подобно на KrakVet KBGT също е дружество, учредено и установено в Полша. Собственикът на KBGT, Krzysztof Batko, е брат на собственика на KrakVet, Marek Batko. Самото KBGT извършва превоза от Полша до Унгария. То възлага на подизпълнител по-нататъшния превоз на територията на Унгария до адреса за доставка на клиента, на две куриерски дружества (наричани по-нататък „унгарските куриерски дружества“): Sprinter Futárszolgálat Kft. (наричано по-нататък „Sprinter“) и GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (наричано по-нататък „GLS Hungary“).

61. Клиентите извършват едно плащане, покриващо стойността на стоките и транспортните разходи. Това плащане се извършва, приблизително еднакво често, с наложен платеж на Sprinter и GLS Hungary при доставка на стоките или чрез банков превод по сметка на собственика на KBGT в CIB Bank Zrt. в Унгария (наричана по-нататък „банковата сметка в CIB“).

62. Унгарските куриерски дружества внасят получените при доставката плащания по банковата сметка в CIB. След това KBGT нарежда превеждане на сумите от банковата сметка в CIB към KrakVet. В съдебното заседание пред Съда бе заявено, че при прехвърлянето на паричните средства към KrakVet KBGT удържа своя „дял“. Не бе обяснено дали този „дял“ представлява договорно установените разходи за превоз или някаква друга сума.

63. KrakVet отправя „обвързващо запитване“ до полската данъчна администрация, която отговаря, че се дължи ДДС в Полша. Според KrakVet такъв обвързващ отговор на запитване е задължителен за дружеството, отправило запитването, за полската данъчна администрация и за полските съдилища. Въз основа на това запитване и на получения отговор KrakVet заплаща ДДС в Полша в размер на 8 %, вместо да заплати ДДС в Унгария при ставка 27 %.

64. През 2013 г. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (унгарската данъчна администрация) извършва ревизия на KrakVet за финансовата 2012 година и в този контекст на 14 август 2013 г. предоставя на KrakVet унгарски данъчен номер. Унгарската данъчна администрация извършва свързани проверки и по отношение на операциите на унгарските куриерски дружества.

65. През 2014 г. полската данъчна администрация също извършва ревизия на дружеството KrakVet за финансовата 2012 г. След приключването ѝ тя потвърждава дадения по-рано обвързващ отговор на запитването. На 23 ноември 2015 г. KrakVet представя на унгарската данъчна администрация неофициален превод на документите, които е получило от полската данъчна администрация.

66. По-нататък, на 28 януари 2016 г. KrakVet представя на унгарската данъчна администрация екземпляр от общите си условия и предлага генералният директор да удостовери автентичността на този текст, тъй като публикуваният на уебсайта текст от 2012 г. вече не е достъпен [20].

67. Унгарската данъчна администрация отправя молба до полската данъчна администрация за допълнителна информация относно KrakVet. Тя е уведомена, че стоките, които се опаковат и етикетират от KBGT в склада на Krakvet, за да бъдат превозени, на този етап са собственост на Krakvet.

20 Оказва се, че унгарската данъчна администрация чрез своя отдел по информационни технологии (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály) е предприела архивно търсене в интернет на публикувания на уебсайта текст, но Съдът не е уведомен за резултата от това търсене.

68. Въз основа на тези данни унгарската данъчна администрация констатира, че през финансовата 2012 г. Sprinter е извършило доставки за сметка на KBGT и в полза на KrakVet на стойност 217 087 988 HUF (около 751 039,57 EUR), като мястото на предаване на стоките е централният склад на Sprinter в Будапеща. Унгарската данъчна администрация констатира също така, че през същия период GLS Hungary, за сметка на GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., е предоставило колетни услуги на стойност 64 011 046 HUF (211 453,19 EUR), за които му е било платено за сметка на KrakVet и KBGT.

69. На 25 май 2016 г. унгарската данъчна администрация съобщава заключението си на KrakVet. На 8 юни 2016 г. последното представя становището си по това заключение.

70. На 16 август 2016 г. унгарската данъчна администрация определя, че KrakVet е надхвърлило количествения праг от 35 000 EUR, предвиден в член 34 от Директивата за ДДС [21], поради което е трябвало да плати ДДС в Унгария в размер на общо 58 910 000 HUF (190 087 EUR) [22]. Въз основа на това унгарската данъчна администрация налага санкция в размер на 117 820 000 HUF (приблизително 380 175 EUR), заедно с лихви в размер на 10 535 000 HUF (приблизително 36 446 EUR) и глоба от 500 000 HUF (приблизително 1730 EUR) за неподаване на справка-декларация по ДДС.

71. KrakVet обжалва решението на унгарската данъчна администрация пред Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по жалбите към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-нататък „Дирекцията по жалбите“). С решение от 23 януари 2017 г. Дирекцията по жалбите потвърждава решението на унгарската данъчна администрация. Тогава KrakVet сезира с жалба Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове, Будапеща), който отправя до Съда следните пет въпроса:

„1) Трябва ли целите на [Директивата за ДДС], и по-специално изискванията съгласно съображения 17 и 62 от нея за избягване на конфликтите във връзка с юрисдикцията между държавите членки и на двойното данъчно облагане, както и на [Регламента срещу измамите с ДДС], и по-специално съображения 5, 7 и 8 и членове 7, 13 и 28—30 от него, да се тълкуват в смисъл, че не допускат практика на данъчната администрация на дадена държава членка, която води до двойно данъчно облагане на данъчнозадълженото лице, защото посочената данъчна администрация е дала квалификация на определена сделка, която се различава както от тълкуването на същата сделка и на същите факти от страна на данъчната администрация на друга държава членка, така и от обвързващия отговор на запитване, предоставен от последната въз основа на това тълкуване, и от заключението, потвърждаващо посоченото тълкуване и обвързващия отговор, до което данъчната администрация на другата държава членка стига след осъществяването на данъчна ревизия?

2) Ако отговорът на първия въпрос е в смисъл, че такава практика не противоречи на правото на Съюза, може ли данъчната администрация на дадена държава членка, като отчита [Директивата за ДДС] и правото на Съюза, едностранно да определи данъчното задължение, без да вземе предвид обстоятелството, че данъчната администрация на друга държава членка вече е потвърдила по различни поводи правомерността на поведението на данъчнозадълженото лице, първо по негово искане, а след това и в резултат на осъществена от нея данъчна ревизия?

21 Вж. точка 14 по-горе.

22 За конвертиране на сумите от HUF в EUR е използван средният обменен курс на Европейската централна банка за 16 август 2016 г.

Или данъчните администрации на двете държави членки следва да си сътрудничат и да постигнат споразумение в името на принципа на данъчен неутралитет и на избягването на двойното данъчно облагане, за да плати данъчнозадълженото лице ДДС само в една от тези държави?

3) Ако отговорът на втория въпрос е в смисъл, че данъчната администрация на дадена държава членка може едностранно да променя данъчната квалификация, трябва ли разпоредбите на [Директивата за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че данъчната администрация на втора държава членка е длъжна да възстанови на данъчнозадълженото лице данъка, определен от тази администрация в обвързващ отговор на запитване и платен във връзка със завършил с ревизия период, за да може по този начин да се гарантират както избягването на двойното данъчно облагане, така и принципът на данъчен неутралитет?

4) Как трябва да се тълкува изразът, съдържащ се в член 33, параграф 1, първо изречение от [Директивата за ДДС], според който превозът се извършва „от или [за сметка] на доставчика“? Обхваща ли този израз случая, при който в качеството му на продавач на платформа за онлайн пазаруване данъчнозадълженото лице предлага възможността купувачът да сключи договор с транспортно предприятие, с което посоченият продавач си сътрудничи по сделки, различни от продажбите, когато купувачът може също така свободно да избере друг, различен от предложения, превозвач, и договорът за превоз се сключва между купувача и превозвача, без намеса от страна на продавача?

   Релевантно ли е за целите на тълкуването — като се има предвид по-специално принципът на правна сигурност — обстоятелството, че до 2021 г. държавите членки трябва да изменят правната си уредба за транспониране на посочената разпоредба от [Директивата за ДДС, както е изменена с Директива 2017/2455], така че член 33, параграф 1 от нея да се прилага и в случай на косвено сътрудничество при избора на превозвач?

5) Трябва ли правото на Съюза, и по-конкретно [Директивата за ДДС], да се тълкува в смисъл, че посочените по-долу факти, в тяхната съвкупност или поотделно, са релевантни за преценката дали с цел да заобиколи член 33 от [Директивата за ДДС] и да извърши злоупотреба с право, данъчнозадълженото лице е създало между независимите предприятия, осъществяващи доставката, изпращането или превоза на стоките, правоотношения, с които то се опитва да се възползва от обстоятелството, че облагането с ДДС е по-ниско в друга държава членка:

   5.1) осъществяващото превоза транспортно предприятие е свързано с данъчнозадълженото лице и му предоставя други услуги, независими от превоза;

   5.2) същевременно клиентът може във всеки момент да се откаже от предлаганата от данъчнозадълженото лице възможност, изразяваща се във възлагане на превоза на транспортното предприятие, с което то има договорна връзка, като клиентът може да повери транспорта на друг превозвач или сам да вдигне стоките?“.

72. Писмени становища представят KrakVet, Чешката република, Унгария, Италия, Република Полша, както и Европейската комисия. Устни становища в съдебното заседание излагат KrakVet, Ирландия, Унгария, Обединеното кралство и Комисията.

73. Както посочих в началото на настоящото заключение, ще се ограничa до разглеждането на четвъртия и петия преюдициален въпрос.

По четвъртия и петия преюдициален въпрос

74. Четвъртият и петият въпрос поставят три проблема, свързани с тълкуването на член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС. Първо, какво означава изразът „[стоки], изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика“ в член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС преди изменението му с Директива 2017/2455? (По-нататък ще го наричам „първоначалният текст на член 33, параграф 1“). Второ, изменението на тази разпоредба с Директива 2017/2455, която въвежда новия текст на член 33, параграф 1, променя ли, или само затвърждава правното положение? Трето, с оглед на *първоначалния* текст на член 33, параграф 1 трябва ли описаният в акта за преюдициално запитване вид сделка да се счита за злоупотреба?

75. В самото начало следва да се провери дали съществува релевантна разлика между термините „изпращани“ „и „превозени“. Законодателят на Съюза несъмнено е избрал да използва не един, а два глагола. Ясно е също така, че „изпращането“ на стоките предхожда тяхното „превозване“. С това обаче се изчерпва яснотата, поне в първоначалния текст на член 33, параграф 1 [23].

76. При едно твърде широко тълкуване *всяко* действие *„на“* доставчика за започване на процеса на придвижване на стоки, поръчани от клиент в друга държава членка, към тяхното местоназначение (тяхното „изпращане“), би било достатъчно, за да се задейства член 33, параграф 1. Важи ли това, ако колетна пратка бъде занесена в пощата? А ако се получи телефонно обаждане от избран от клиента превозвач и му бъдат дадени указания да посети конкретен адрес в определен час, за да вдигне пратката? Не изглежда вероятно такова широко тълкуване на член 33, параграф 1 да е търсено съзнателно; всъщност подобно тълкуване би породило объркване, тъй като съдържащото се в член 32 *общо правило* използва съвсем същия израз „от доставчика“ (вж. т. 80—82 по-долу). Къде обаче трябва да се постави разграничителната линия?

77. Предполагам, че при един прагматичен подход, преведен на правен език, би се стигнало до тълкуване в смисъл, че „ако доставчикът по своя инициатива и свой избор предприеме по-голямата част или всички съществени стъпки, необходими за подготовката на стоките за превоз, организира вдигането на стоките и отправянето им на път, като преустановява владението и контрола върху стоките, е налице изпращане *от* доставчика“.

78. Превозът *„от“* доставчика вероятно не е толкова проблематичен, доколкото неговият естествен смисъл е, че доставчикът самостоятелно или чрез свой представител осъществява физически превоза или притежава или контролира правния субект, който го осъществява.

Стоки, изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика

79. Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че ДДС се дължи в държавата членка, в която се извършва доставката. Така за доставените в нея стоки се прилага ставката на ДДС, прилагана от тази държава членка.

80. Член 32, параграф 1 установява общото правило: „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 превоза на стоките към клиента[…]“ (курсивът е мой). Не се прави никакво разграничение между различните участници, които могат да отговарят за изпращането или превоза.

23 С известно съжаление отбелязвам, че измененията, въведени с член 2 от Директива 2017/2455, не засягат този въпрос.

81. Член 33, параграф 1 обаче съдържа дерогация от това общо правило. Той предвижда, че при някои специфични обстоятелства, когато стоките са „изпращани или превозени *от или [за сметка] на доставчика*“ (курсивът е мой) между държави членки, за място на доставката се счита „мястото[,] където стоките се намират към момента, когато завършва изпращането или превозването на стоките за клиента“. Тези специфични обстоятелства са налице, когато „а) доставката на стоките се извършва [за] данъчнозадължено лице, данъчно незадължено [юридическо] лице […] или за всяко друго данъчно незадължено лице“.

82. Както се вижда, член 32 (общото правило) и член 33 (дерогацията от него) използват много сходни формулировки, за да постигнат противоположни резултати. В член 32 присъства изразът „стоките […] изпраща[ни] или превоз[ени] от доставчика“. Член 33 добавя в този израз думите (тук поставени в курсив): „стоките […], изпращани или превозени от *или [за сметка] на* доставчика“. Сякаш член 32 съдържа (невидимите) думи „[за сметка] на клиента“. По-нататък разликата между двете разпоредби става ясна [24].

83. Въз основа на това ми се струва, че направеното разграничение може да бъде онагледено по следния начин. Ако клиент, установен в Унгария, поръчва стоки по интернет от установено в Полша дружество, по принцип е без значение дали самият клиент пътува до склада в Полша, за да вземе тези стоки, или някой друг (доставчикът или трето лице) се занимава с логистиката за негова сметка. И в трите случая, *при условие че всичко се извършва за сметка на клиента*, доставката се извършва в Полша и ДДС се дължи в тази държава по ставките, прилагани от полските органи. Ако обаче действията се извършват *[за сметка] на доставчика*, доставката се извършва в местоназначението (Унгария) и ДДС се дължи по ставките, прилагани от унгарските органи.

84. Член 138, параграф 1 изрично посочва какви са последиците по отношение на ДДС, когато клиентът е данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице. И в двата случая държавата членка по произход „[освобождава] доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън територията [ѝ], но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките[…]“. (Отбелязвам, че тук *не се прави разграничение* между случаите, в които изпращането или превозът се извършва „от или за сметка на продавача“, и случаите, в които тези операции се извършват за сметка на „лицето, което придобива стоките“). Тъй като съгласно член 33 за място на доставка се счита мястото, където стоките се намират към момента, когато завършва изпращането или превозването на стоките, в такъв случай ДДС се дължи в държавата членка по местоназначение. Въпреки това няма равностойно ясно изискване държавата членка по произход, ceteris paribus, да освобождава от (своя) ДДС вътреобщностните доставки на стоки, когато тези доставки се извършват за „*всяко друго данъчно незадължено лиц*е“.

85. Съображения 9—11 указват, че се предвижда облагането с данък в държавата членка по местоназначение (конкретизирано по-специално в членове 33 и 138) да се прилага само по време на „преходния период“. Същевременно тези разпоредби остават част от законодателството на Съюза в областта на ДДС и когато са приложими, поставят ударението върху облагането с данък в мястото на потребление [25]. Следва обаче да се има предвид, че те *не* отразяват обичайното положение. Общото правило за мястото на доставка, когато стоките са

24 Винаги е по-лесно да критикуваме чуждия текст, отколкото сами да намерим успешната формулировка. В идеалния случай, за да стане съвсем ясно разграничението между правилото и изключението, вероятно също така бихме заличили думите „от или“ в член 33, параграф 1.

25 Вж. по-нататък решения от 8 декември 2016 г., A и B (C-453/15, EU:C:2016:933, т. 25), от 29 юни 2017 г., L. Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, т. 19) и от 8 ноември 2018 г., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, т. 34). Следва да се отбележи, че и трите дела се отнасят до освобождаването по член 146, параграф 1 от Директива 2006/112 и предоставянето на *услуги*.

изпратени или превозени (независимо дали от доставчика, от потребителя, или от трето лице), продължава да бъде предвиденото в член 32 от Директивата за ДДС. Съгласно това правило за място на доставката „се счита […] мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоз[ът] на стоките към клиента“.

86. В разглеждания случай клиентите на KrakVet са потребители, намиращи се в Унгария (тоест, данъчно незадължени лица), които извършват покупки чрез уебсайта на KrakVet. KBGT покрива превоза между склада в Полша и унгарската граница. По-нататък превозът на територията на Унгария се извършва от унгарските куриерски дружества.

87. Струва ми се основателно да се предположи, че клиентите на KrakVet се интересуват преди всичко от закупуването на храни за домашни любимци. Транспортната услуга, необходима за преместването на храните за домашни любимци от склада на KrakVet в Полша до адреса за доставка на клиентите в Унгария, е съществен елемент от сделката, който обаче сам по себе си едва ли представлява основен интерес за клиентите. Най-вероятно съществените компоненти, по които са избирали начина на превоз, са удобството и цената [26].

88. В този контекст KrakVet, Италия и Полша твърдят, че първоначалният текст на член 33, параграф 1 (тоест, действащият към момента на настъпване на фактите по главното производство текст, който е действащ и към настоящия момент) следва да се тълкува единствено въз основа на действащата му формулировка [27], за да се спазят принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания [28]. Чешката република, Ирландия, Унгария, Обединеното кралство и Комисията считат, че член 33, параграф 1 следва да се тълкува в смисъл, че вече обхваща хипотезата, при която доставчикът се намесва в организирането на превоза. Те твърдят, че предпочитаното от тях тълкуване зачита действителното икономическо положение [29], тъй като при обстоятелства като тези по настоящото дело възможността клиентът да избере превозвач, различен от този, който доставчикът на стоките му предлага на уебсайта, е малка, всъщност вероятно чисто хипотетична.

89. Както вече е направила в работния си документ [30], Комисията също се позовава на декларацията в протокола на сесията на Съвета за приемане на Директива 91/680, където се посочва, че специалният режим за дистанционните продажби се прилага във всички случаи, в които стоките са изпратени или превозени, пряко или косвено, от доставчика или за негова сметка (бързам да поясня, че Директива 91/680 — една от поредицата директиви за изменение на Шеста директива за ДДС [31] — въвежда в частност съвсем нов член 28б (озаглавен „Място на сделките“), който се подразделя на пет части. Първият параграф, следващ заглавието „А. Място на вътреобщностно придобиване на стоки“, гласи, че „1. За място на вътреобщностно

26 Действителните разходи за превоз на поръчаните стоки от склада до потребителя според мен значително са надвишавали сумите, фактурирани на клиентите, които са избрали да използват KBGT като превозвач (вж. т. 61 по-горе). В крайна сметка освен собствените разходи на KBGT съществуват и разходите на унгарските куриерски дружества за частта от пътуването на територията на Унгария, а не в Полша. Точните икономически параметри на сделката за щастие не са предмет на разглеждане от Съда. Достатъчно е да се каже, че разликата в ставките на ДДС (8 % в Полша и 27 % в Унгария) трябва да е била от голямо значение за доходността на дейността за KrakVet и/или KBGT. Това обстоятелство само по себе си *не* означава, че извършеното представлява измама или неправомерно поведение.

27 Решения от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41 и 44) и от 29 март 2007 г., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, т. 43).

28 Решения от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 29) и от 6 юли 2017 г., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, т. 36).

29 Решения от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42) и от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, т. 43—45).

30 Вж. по-горе в точка 37.

31 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, 1977 г., стр. 1).

придобиване на стоки се счита мястото, на което се намират стоките към момента, в който пристига пратката или транспортът на стоките до придобиващото ги лице“. Първият параграф след заглавието „Б. Място на доставка на стоки“ съдържа предшественика на първоначалния текст на член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС [32].)

90. Предвид горното доводът на Комисията може лесно да бъде отхвърлен. В решение Antonissen Съдът ясно постановява, че „такава декларация не може да послужи за целите на тълкуването на разпоредба от вторичното право, когато, както в настоящия случай, съдържанието на декларацията не е намерило израз във въпросната разпоредба. Следователно декларацията няма правно значение“ [33].

91. Цитират се също насоките, издадени от Комитета по ДДС, които гласят, че „стоките се считат за „изпращани или превозени от или за сметка на доставчика“ в случаите, когато доставчикът се намесва пряко или непряко в превоза или изпращането на стоките“. Комитетът по ДДС обаче е приел тази позиция три години след сделките, които са в основата на настоящото дело, а самите насоки изрично посочват в долната част на всяка своя страница, че нямат задължителен характер [34].

92. В този контекст и като прилагам нормалните принципи на тълкуване към текста на първоначалната редакция на член 33, параграф 1, не намирам никакво основание да направя извода, поддържан от Чешката република, Ирландия, Унгария, Обединеното кралство и Комисията, че тази разпоредба обхваща и случаите, в които доставчикът се намесва *непряко*, в отговор на указание на клиента, в изпращането или превоза на стоки до данъчно незадължено лице, намиращо се в друга държава членка.

93. От Съда обаче е поискано също така да установи дали измененията, направени с Директива 2017/2455, с която се създава допълнителен параграф 4 в член 14, заедно с новата редакция на член 33, параграф 1, променят, или просто потвърждават предходното правно положение. Ако измененията от 2017 г. се считаха просто за „пояснения“ на предходното правно положение, това би могло да се отрази на тълкуването, което ще бъде дадено на запитващата юрисдикция и приложено от нея в настоящото дело.

Измененията на Директивата за ДДС

94. Член 2, параграф 1 от Директива 2017/2455 уточнява, че в член 14 от Директивата за ДДС се „добавя“ нов параграф 4. Допълнението дава *ново определение* за „вътреобщностни дистанционни продажби на стоки“. Съгласно това ново определение понятието обхваща някои специфични случаи на „доставка на стоки, изпращани или превозвани от доставчика или от негово име, *включително когато доставчикът се намесва непряко в превоза или изпращането на стоките*, от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозването на стоките до клиента“ (курсивът е мой). Сред обхванатите хипотези е случаят, когато „а) доставката на стоките се извършва […] за всяко друго данъчно незадължено лице“.

32 „1. Чрез дерогация от член 8, параграф 1, буква а) и параграф 2 за място на доставка на стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на доставчика от държава членка, която не е държавата членка на пристигане на пратката или транспорта, се счита мястото, на което се намират стоките към момента на пристигане на пратката или транспорта до купувача, при наличие на следните условия: — доставката на стоки се извършва за данъчнозадължено лице, отговарящо на условията за дерогацията по втората алинея от член 28а, параграф 1, буква а), за данъчно незадължено юридическо лице, отговарящо на условията за същата дерогация, или за друго данъчно незадължено лице […]“. Член 32 от Директива 2006/112 по същество съответства на член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива за ДДС.

33 Решение от 26 февруари 1991 г., Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, т. 18).

34 „Насоките, приети от Комитета по ДДС, са само мнение на консултативен комитет. Те не представляват официално тълкуване на правото на Съюза и не са непременно съгласувани с Европейската комисия. Те не обвързват Европейската комисия и държавите членки, които не са длъжни да ги спазват. Споменаването на тази уговорка е условие за възпроизвеждането на този документ“.

95. Съображенията и материалноправните разпоредби на Директива 2017/2455 не съдържат допълнителни уточнения относно обхвата на (новото) понятие за „непряка намеса“ на доставчика или причините за неговото въвеждане. Обяснителният меморандум на Комисия се ограничава до общо позоваване на „насоките на Комитета по ДДС“. В случая обаче следва да се припомни, че макар насоките на Комитета по ДДС от 4—5 юни 2015 г. да засягат донякъде въпроса какво според този комитет би представлявало „непряка намеса“ на доставчика[35], работният документ от 5 май 2015 г., който предхожда насоките, оставя изцяло открит въпроса дали това понятие трябва да се тълкува буквално, или широко. Тази подробност от насоките не е намерила място в новия текст.

96. Чешката република отпраща към решение Welmory[36]. В това решение Съдът приема, че от съображенията на разглеждания по делото регламент е видно, че „волята на законодателя на Съюза е била да уточни някои понятия, необходими за определянето на критериите относно мястото на облагаемите сделки, като същевременно се взема предвид практиката на Съда по този въпрос“, и че „[м]акар и посоченият регламент все още да не е бил в сила към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство, при тези условия е необходимо да бъде взет предвид и той“. Както обаче посочих по-горе, от съображенията на Директива 2017/2455 не могат да бъдат изведени равностойни насоки, а „практиката на Съда по този въпрос“, предстои да бъде изработена в рамките на настоящото производство. (От казаното става ясно, че според мен измененията не водят непременно до решаването на основния въпрос. За щастие обаче не се налага Съдът или аз да се произнесем категорично по този въпрос в настоящото производство).

97. По подобен начин, Обединеното кралство се позовава на решение Mensing[37], в което Съдът приема, че „съгласно постоянната съдебна практика, при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част“.

98. Този принцип действително обхваща постоянната съдебна практика и е безспорен. Прилагайки го към настоящия случай обаче, констатирам, че началото на член 2, параграф 1 от Директива 2017/2455 *изрично* посочва, че новото определение, съдържащо се в член 14, параграф 4, както и замяната на съществуващия текст на член 33 от Директивата за ДДС с новия член 33, буква а) „пораждат действие от 1 януари 2021 г.“, тоест *влизането им в сила е отложено* с две години, за разлика от множество други изменения, въведени с тази директива.

99. Това съзнателно отлагане на правното действие според мен е несъвместимо с твърдението, съдържащо се в обяснителния меморандум, че предложението просто „внася яснота по отношение на член 33, параграф 1“. Ако предложението само изяснява действителното правно значение на член 33, параграф 1, не би имало смисъл да се отлага неговото прилагане. Затова логично следва изводът, че новият текст всъщност е изменение и че той *не* представлява тълкуването, което във всеки случай би трябвало да получи съществуващият текст.

100. Важно е също така да се отчете, че дискусията, намерила отражение в работния документ, се случва три години *след* сделките, до които се отнася настоящото дело[38]. При тълкуването на член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС естествено трябва да се има предвид принципът на правна сигурност[39]. Всъщност съображенията на Директива 2017/2455 изрично се позовават на този принцип, посочвайки, че определение на понятието „от или [за сметка] на доставчика“

35 Вж. точки 42—44 по-горе.

36 Решение от 16 октомври 2014 г. C-605/12, EU:C:2014:2298, т. 45 и 46.

37 Решение от 29 ноември 2018 г. C-264/17, EU:C:2018:968, т. 24.

38 Вж. по-горе в точка 91.

39 Решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 29).

следва да се даде в Директивата за ДДС, за да бъде включена и непряката намеса на доставчика, именно с цел да се гарантира правна сигурност. Мълчаливото включване на думите „пряко или непряко“ в първоначалния текст на член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС, при положение че те липсват в него, е в пряко противоречие с този принцип.

101. Поради това стигам до извода, че до влизането в сила на измененията, въведени с Директива 2017/2455, на 1 януари 2021 г., член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува буквално. Следователно той *не* трябва да се тълкува в светлината на новото определение за „вътреобщностни дистанционни продажби“, което съдържа думите „включително когато доставчикът се намесва „непряко“ в превоза или изпращането на стоките“, или както ако вече беше заменен с член 33, буква а), който се позовава на това ново определение.

Буквално тълкуване: „стоки, […] изпращани или превозени от или [за сметка] на доставчика“

102. В точки 76—78 по-горе вече предложих работни определения (съответно) за „изпращане“ от доставчика, и „превоз“ от доставчика. Към тях ще добавя работно определение на израза „[за сметка] на“. Според мен стоките се изпращат или превозват „[за сметка] на доставчика“, ако не клиентът, а доставчикът в действителност взема решенията относно начина на изпращане или превоза на тези стоки.

103. Националната юрисдикция, която единствена е компетентна да преценява фактите, следва да установи, въз основа на вече изложените в акта за преюдициално запитване факти и на материалите, представени от страните пред нея, дали стоките, за които се отнася настоящото производство, в действителност са били „изпратени или превозени от или [за сметка] на доставчика“. За да се произнесе, запитващата юрисдикция трябва да вземе предвид, че „отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС“ [40].

104. В това отношение смятам, че следните (неизчерпателно изброени) елементи имат пряко или косвено значение: i) потенциалните възможности за превоз, предлагани от доставчика на клиентите на неговия уебсайт; ii) степента на свързаност (ако има такава) между доставчика и дружествата, които предлагат всяка от тези възможности; iii) дали закупуването на стоките и закупуването на транспортните услуги се уреждат от един-единствен договор или от отделни договори; iv) кога възниква задължението за плащане; v) кога и къде става преминаването на собствеността и риска; vi) какви са начините за плащане на стоките и на използваните транспортни услуги. В крайна сметка националната юрисдикция трябва да реши, въз основа на всички налични доказателства, дали на практика KrakVet (или притежавано или контролирано от него дружество) е взело решенията относно изпращането или превоза на стоките, а не отделните клиенти на KrakVet.

105. По настоящото дело от известните фактически обстоятелства не може да се направи еднозначен извод, а и не е налице достатъчно информация относно релевантните елементи по случая [41]. Подчертавам, че само актът за преюдициално запитване съдържа установени факти. Останалите материали, представени пред Съда (в писмените становища или в представените в съдебното заседание устни становища), могат да бъдат предмет на допълнително проучване от националната юрисдикция и да подлежат на доказване в главното производство.

40 Решение от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 42).

41 Вж. точки 58—62 по-горе.

106. Първо, става ясно, че на своя уебсайт KrakVet е предлагало превоз само с едно транспортно дружество, като същевременно е оставило възможността потенциалните клиенти самостоятелно да организират превоза. То не е предлагало на клиентите връзки за контакт с няколко възможни превозвача. (Подчертавам, че в акта за преюдициално запитване по дело KrakVet II [42] се уточнява, че на уебсайта е *имало* предложения за превоз с различни транспортни дружества и че клиентите са сключвали отделни договори за самите стоки и за превоза на тези стоки). Самото дружество KrakVet не предлага услуги за превоз. Второ, собственикът на KrakVet и собственикът на KBGT са братя [43], следователно между двете дружества съществуват близки семейни връзки. Трето, възможно е да е имало отделни договори за покупката на стоки и за предоставянето на услуги за превоз. Четвърто, не е установено по безспорен начин кога възниква задължението за плащане на стоките. Пето, същото се отнася и за въпроса кога (и къде) собствеността върху стоките и рискът от увреждане или частично или пълно погиване на стоките преминава от доставчика към клиента. (Спирам, за да отбележа, че в съдебното заседание KrakVet заявява, че стоките му са продавани направо от завода. Следователно, ако изпратените стоки бъдат повредени, унищожени, изгубени или откраднати по пътя, клиентът все още ще дължи плащане за тях). Шесто, когато стоките са били превозени от KBGT, клиентите, изглежд,а са платили предварително на KrakVet за стоките и за превоза, като впоследствие това плащане е прехвърлено от въпросното унгарско куриерско дружество по банковата сметка в CIB на името на собственика на KBGT, а след това е разпределено между KrakVet и KBGT. Докато за покупките на стойност под 8990 HUF превозът с KBGT струва 1600 HUF, над този праг превозът с KBGT струва 70 HUF (сума, която е толкова малка, че може да се приеме за символична) — KrakVet го финансира, като предоставя отстъпка в размер на 1530 HUF от цената на закупените стоки.

107. Въз основа на тези данни и на всички други представени пред нея доказателства запитващата юрисдикция трябва да се произнесе по въпроса дали решенията относно изпращането или превоза на стоките в действителност са били вземани от KrakVet (или притежавано или контролирано от него дружество), или от отделните унгарски клиенти на KrakVet.

108. Предлагам Съдът да отговори на четвъртия преюдициален въпрос по следния начин:

„Член 33, параграф 1 от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че се отнася само за случаите, в които стоките се изпращат или превозват от или за сметка на доставчика. Той не се отнася за случаите, в които доставчикът се намесва само непряко в изпращането или превоза на стоките.

Ако доставчикът по своя инициатива и по свой избор предприеме по-голямата част или всички съществени стъпки, необходими за подготовката на стоките за превоз, организира вдигането на стоките и отправянето им на път, като преустановява владението и контрола върху стоките, е налице „изпращане“ от доставчика.

Ако доставчикът самостоятелно или чрез свой представител осъществява физически превоза или притежава или контролира правния субект, който го осъществява, е налице „превоз“ от доставчика.

Стоките са изпратени или превозени „[за сметка]“ на доставчика, когато доставчикът, а не клиентът в действителност взема решението за начина на изпращане или превоз на тези стоки.

42 Дело C-108/19 KrakVet („KrakVet II“), образувано по преюдициално запитване от Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния), висящо пред Съда.

43 В това отношение отбелязвам, че член 80, параграф 1 от Директива 2006/112 допуска да се вземат предвид близките семейни връзки, за да се гарантира, че „данъчната основа е пазарната стойност на операцията“.

Злоупотреба

109. С петия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция изтъква две фактически обстоятелства по делото, с което е сезирана: 1) KBGT е „свързано“ с KrakVet (предполагам, запитващата юрисдикция има предвид факта, че собствениците на двете дружества са братя) и му предоставя други услуги, независими от превоза (доколкото разбирам, опаковане на стоките за изпращане), но 2) клиентът може свободно да избере други възможности за превоза на стоките, които купува. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали тези два конкретни факта са релевантни за преценката дали поведението на KrakVet представлява злоупотреба по смисъла на правото на Съюза в областта на ДДС, обосновавайки по този начин налагането на тежки имуществени санкции на KrakVet.

110. В случай че запитващата юрисдикция стигне до извода, че изпращането и/или превозът са извършени „[за сметка]“ на доставчика KrakVet, а не за сметка на отделния клиент, то тя действително ще трябва да прецени дали плащането на ДДС в държавата членка по произход (Полша) вместо в държавата членка по местоназначение (Унгария) трябва да се счита не само за неправилно, но и за злоупотреба. Припомням, че в решение Part Service [44] Съдът обяснява, че „[националната] юрисдикция трябва да установи в светлината на предоставените с настоящото решение насоки за тълкуване на общностното право дали за целите на прилагане на ДДС сделки като спорните в главното производство могат да се считат за злоупотреба“. Ето защо ми се струва, че за да се отговори на петия въпрос, е необходимо да се разгледат в по-голяма степен обстоятелствата по случая.

111. Както пояснявам по-долу, ключовият елемент в случая е фактът, че KrakVet е поискало *указания от компетентните полски органи* под формата на „обвързващ отговор на запитване“ дали ДДС се дължи в държавата членка по произход, или в държавата членка по местоназначение [45]. В преюдициалното производство пред Съда никой не е оспорил твърдението на KrakVet, че отговорът на това запитване е правно обвързващ както за KrakVet, така и за полската данъчна администрация за ДДС. Компетентните полски органи са уведомили KrakVet, че ДДС се дължи в Полша — тоест че е приложимо общото правило по член 32 от Директивата за ДДС, а не предвидената в член 33 от нея дерогация. Безспорно е, че KrakVet надлежно е осчетоводило и заплатило ДДС в Полша през релевантния период. През 2014 г. полските органи извършват ревизия на KrakVet. След приключването ѝ те потвърждават дадения по-рано отговор на KrakVet.

112. KrakVet и Полша твърдят, цитирайки решение WebMindLicenes [46], че данъчнозадълженото лице има право да се възползва от разликите в националните ставки на ДДС. Те подчертават, че данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест [47], както и да избират стопанските структури, които считат за най-подходящи за своите дейности [48].

44 Решение от 21 февруари 2008 г., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, т. 63).

45 Вж. точки 63 и 65 по-горе.

46 Решение от 17 декември 2015 г., (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 27 и 40).

47 Решение от 22 декември 2010 г., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, т. 53). Вж. също заключението на генералния адвокат Bobek по дело SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), където моят колега посочва, че компетентните данъчни органи са длъжни да потърсят във всеки отделен случай справедлив баланс между необходимостта от единно прилагане на правото и обстоятелствата в конкретния случай, които е възможно да са породили оправдани правни очаквания у данъчнозадълженото лице (в т. 83 и 84 от неговото заключение).

48 Решение от 22 декември 2010 г., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, т. 53) и заключение на генералния адвокат Bobek по дело SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, т. 83).

113. Италия твърди, че данъчнозадължените лица нямат право да се позовават неправомерно на нормите на правото на Съюза [49], а Чешката република, Ирландия, Унгария и Комисията считат, че търговската практика на KrakVet представлява злоупотреба, тъй като има за цел получаването на предимства от разликата в ставките на ДДС на държавите членки, което нарушава конкуренцията [50]. Обединеното кралство не изразява становище по този въпрос.

114. Припомням, че в решение Halifax [51] Съдът уточнява, че „[к]огато данъчнозадълженото лице има избор между две сделки, [Директивата за ДДС] не го задължава да избере сделката, свързана със заплащането на по-голям размер на ДДС. Напротив, както посочва генералният адвокат в точка 85 от своето заключение, данъчнозадълженото лице има право на избор да организира своята икономическа дейност по такъв начин, че да намали данъчното задължение“ [52]. Следователно „може да се приеме, че е налице злоупотреба само когато, от една страна, въпреки формалното прилагане на предвидените в съответните разпоредби от [Директивата за ДДС] условия и на националното законодателство, транспониращо тази директива, съответните сделки водят до *получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с преследваните с тези разпоредби цели*. На второ място, от множество обективни обстоятелства трябва да е видно, че *основната цел на въпросните сделки е получаването на данъчно предимство*“ (курсивът е мой). Тези условия (наричани „критериите от решение Halifax“) са кумулативни [53]. В решение Part Service [54] Съдът пояснява, че „може да се приеме наличие на злоупотреба, когато стремежът към данъчно предимство представлява *основна цел* на разглежданата сделка или сделки“ (курсивът е мой). Работният документ на Комитета по ДДС също се позовава на тази съдебна практика.

115. В настоящия случай е ясно, че главната сделка е продажбата на храни за домашни любимци. Такава е стопанската дейност на KrakVet и от такива покупки се интересуват неговите клиенти. Закупуването на услугите за превоз, необходими за пренасянето на храната за домашни любимци от склада на KrakVet в Полша до адреса за доставка на клиента в Унгария, има случаен (или акцесорен) характер по отношение на тази главна сделка. Следователно разглежданите обстоятелства се различават от класическия случай на злоупотреба с ДДС, който е изцяло изкуствена конструкция, при която дадено предприятие организира своята дейност с единствената цел да намали данъчната си тежест.

116. Същевременно е ясно и че в резултат от разликата между ставките на ДДС в Полша (8 %) и Унгария (27 %) за KrakVet произтича значително финансово предимство. Това е така, независимо дали предимството е под формата на увеличение на печалбата, или на по-голям пазарен дял, произтичащ от възможността да се предлагат по-ниски цени на крайния потребител.

117. В изложението по-долу изразявам *предположението*, че когато въпросът бъде върнат за разглеждане на запитващата юрисдикция, тя в крайна сметка ще приеме, че разглежданите сделки попадат в обхвата на член 33 от Директивата за ДДС, а не на член 32 от същата.

49 Цитирайки решения от 12 май 1998 г., Kefalas и др. (C-367/96, EU:C:1998:222, т. 20), от 23 март 2000 г., Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, т. 33) и от 3 март 2005 г., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32).

50 Цитирайки решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 74), от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 35 и 36) и от 22 ноември 2017 г., Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27).

51 Решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др.(C-255/02, EU:C:2006:121, т. 73—75).

52 Заключение на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Halifax и др. (съединени дела C-255/02, C-419/02 и C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Тези критерии са обсъждани много в правната доктрина. Вж. *Vanistendael*, F. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? EC Tax Review, Vol. 15, 2006, issue G, 192—195; *Pistone*, P. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond), Prohibition of abuse in Law: A new German principle of EU Law? 1. ed., 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of EU and Comparative Studies, Oxford; *De la Feria*, R. Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax. — British Tax Review, No 2, 2006, 119—123; *De la Feria*, R. Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax. — Common Market Law Review, Vol. 45, 2008, No 2, 395—441.

54 Решение от 21 февруари 2008 г., (C-425/06, EU:C:2008:108, т. 45).

118. В такъв случай ДДС върху тези сделки би бил дължим в Унгария, като стойността им значително е надвишавала количествения праг по член 34. Би била налице грешка при прилагане на правото, допусната от данъчнозадълженото лице (KrakVet), както и от полската данъчна администрация в обвързващия отговор, даден от нея на запитването на KrakVet.

119. С първия и втория преюдициален въпрос се пита дали държавата членка по местоназначение е обвързана от акта за установяване на задължение за ДДС, издаден от държавата членка по произход. Струва ми се, че в хода на изготвяне на такъв акт би трябвало непременно — може би имплицитно — да е направена преценка дали предлаганите условия представляват злоупотреба, и да се е стигнало до извода, че *не* представляват такава, а правомерно попадат в обхвата на член 32 от Директивата за ДДС. Тъй като настоящото заключение се ограничава до разглеждане на четвъртия и петия въпрос, няма да давам отговор на първия и втория въпрос. По-нататък в изложението изхождам от предпоставката, че държавата членка по местоназначение *е* свободна да прецени дали да санкционира въпросното поведение като злоупотреба с право по смисъла на критериите от решение Halifax.

120. В началото ще отбележа, че Регламентът относно борбата с измамите с ДДС не съдържа разпоредби, отнасящи се до „обвързващи отговори на запитвания“ от страна на доставчиците. Той също така не разглежда по какъв начин данъчните органи на дадена държава членка следва да вземат предвид такива обвързващи отговори от данъчната администрация на друга държава членка или резултатите от извършените от тази данъчната администрация ревизии.

121. Този регламент обаче многократно подчертава значението на сътрудничеството между данъчните администрации на държавите членки. Това сътрудничество, считано за съществено за правилното прилагане на законодателството в областта на ДДС и за избягване на измамите, се подчертава по-специално в съображения 7 и 13, в член 1, параграф 1 (който определя общия обхват на сътрудничеството), член 7, параграф 3 (който допуска държавата членка по местоназначение да поиска от държавата членка по произход провеждане на „административно разследване“), член 13, параграф 1 (който задължава държавата членка по произход да предостави информация без предварително запитване), както и в условията за съвместен контрол, съдържащи се в членове 29 и 30. Следователно Регламентът относно борбата с измамите с ДДС може да се счита за практическо прилагане на задължението за лоялно сътрудничество, прогласено в член 4, параграф 3 ДЕС, съгласно който „държавите членки при пълно взаимно зачитане си съдействат при изпълнението на задачите, произтичащи от Договорите“ [55].

122. Струва ми се, че би било в пряко противоречие с този принцип, ако компетентните органи на друга държава членка можеха, *освен* да приложат евентуалните корекции, разрешени за дължимия ДДС и дължимите лихви, да санкционират строго като злоупотреба с право (по смисъла на критериите от решение Halifax) самото поведение, което изрично е било признато за правомерно в правнообвързваща преценка, направена от техните колеги в държавата членка, в която данъчнозадълженото лице е регистрирано по ДДС.

123. Имам сериозни съмнения и относно съвместимостта на този резултат с принципа на защита на оправданите правни очаквания.

55 Решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41).

124. В решение Kreuzmayr[56] Съдът приема, 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“. Според мен „обвързващ отговор на запитване“ — отговор, който освен всичко друго е правно обвързващ както за данъчнозадълженото лице, така и за компетентните органи — представлява точно такова конкретно уверение.

125. Веднага подчертавам, че KrakVet *не* би могло да има оправдани правни очаквания, че обвързващият отговор на запитването му до полската данъчна администрация отразява по неопровержим и правилен начин действителното правно положение. Винаги съществува възможността компетентните органи на друга държава членка да заемат различна позиция и — както наистина се е случило тук — въпросът да бъде повдигнат пред националните юрисдикции и отнесен до Съда, който да даде задължително тълкуване.

126. Струва ми се обаче, че KrakVet е *имало* основание да очаква, че ако извършва дейността си в пълно съответствие с предложението, което е представило на тези органи в своето запитване, то няма да бъде изложено на риск от тежки санкции за злоупотреба с право, в случай че този обвързващ отговор на запитването в крайна сметка се окаже неправилен от правна гледна точка.

127. Злоупотребата с право е нещо сериозно. Ако бъде доказано, заслужено подлежи на тежки санкции. То не трябва да се подценява и изопачава чрез разширяване на обхвата му, така че да се прилага към положение, в което данъчнозадълженото лице предпазливо е поискало указания относно правилната квалификация на предлагания от него начин на действие за целите на облагането с ДДС не от частен търговски консултант, а от компетентните органи на държавата членка, в която е регистрирано като данъчнозадължено лице по ДДС.

128. В случай че Съдът не приеме моето мнение по този принципен въпрос, ще изложа следните две допълнителни бележки.

129. Първо, струва ми се, че поне компетентните органи на държавата членка по местоназначение (Унгария) са длъжни да предоставят на KrakVet подробни мотиви, обясняващи защо *въпреки* обвързващия отговор, който KrakVet е получил на своето запитване от полската данъчна администрация, те са приели, че поведението, което то е възприело въз основа на този отговор, представлява злоупотреба с право[57].

130. Второ, припомням, че в решение Farkas[58] Съдът приема, че „при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, приложими при неспазване на условията, предвидени в [законодателството за ДДС], държавите членки са компетентни да изберат санкции, които според тях са подходящи. Въпреки това те са длъжни да упражняват компетентността си при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи и следователно да спазват принципа на пропорционалност“. Следователно обстоятелството, че KrakVet е действало, позовавайки се на обвързващия отговор на полската данъчна администрация на неговото запитване, е фактор, който позволява да се определи дали следва да се наложи санкция на KrakVet от унгарската данъчна администрация и какъв би бил подходящият размер на тази санкция.

56 Решение от 21 февруари 2018 г., (C-628/16, EU:C:2018:84, т. 46).

57 Вж. по-специално решение от 9 ноември 2017 г., LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), в което Съдът приема, че „задължението да се мотивират приетите от националните органи решения е от особено значение, тъй като позволява на адресатите им да защитят правата си при възможно най-добрите условия и да решат, разполагайки с цялата необходима информация, дали има смисъл да ги обжалват. То е необходимо и за да позволи на съдилищата да упражнят контрол за законосъобразност на посочените решения“ (т. 40).

58 Решение от 26 април 2017 г., (C-564/15, EU:C:2017:302, т. 59).

131. Поради това предлагам на Съда да отговори на петия преюдициален въпрос по следния начин:

„Когато данъчнозадължено лице отправи запитване до компетентните органи на държавата членка, в която е регистрирано за целите на ДДС, относно правилната правна квалификация на предлагания от него начин на действие с оглед на облагането с ДДС (излагайки подробно мерките, които предлага да въведе), получи правно обвързващ отговор, който е задължителен за него и за тази данъчна администрация, след което извършва дейността си при стриктно спазване на своето запитване (което националната юрисдикция следва да провери), компетентните органи на друга държава членка, в съответствие с принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, и принципа на защита на оправданите правни очаквания, не могат да квалифицират действията му като злоупотреба с право съгласно установения по дело Halifax, C-255/02 критерий, нито да санкционират съответно това поведение“.

Заключение

132. Без да се засягат отговорите на Съда на първия, втория и третия преюдициален въпрос, поставени от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове, Будапеща, Унгария), предлагам на Съда да отговори на четвъртия и петия преюдициален въпрос по следния начин:

Въпрос 4:

„Член 33, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкува в смисъл, че се отнася само за случаите, в които стоките се изпращат или превозват от или за сметка на доставчика. Той не се отнася за случаите, в които доставчикът се намесва само непряко в изпращането или превоза на стоките.

Ако доставчикът по своя инициатива и по свой избор предприеме по-голямата част или всички съществени стъпки, необходими за подготовката на стоките за превоз, организира вдигането на стоките и отправянето им на път, като преустановява владението и контрола върху стоките, е налице „изпращане“ от доставчика.

Ако доставчикът самостоятелно или чрез свой представител осъществява физически превоза или притежава или контролира правния субект, който го осъществява, е налице „превоз“ от доставчика.

Стоките са изпратени или превозени „[за сметка] на“ доставчика, когато доставчикът, а не клиентът в действителност взема решенията за начина на изпращане или превоз на тези стоки“.

Въпрос 5:

„Когато данъчнозадължено лице отправи запитване до компетентните органи на държавата членка, в която е регистрирано за целите на ДДС, относно правилната правна квалификация на предлагания от него начин на действие с оглед на облагането с ДДС (излагайки подробно мерките, които предлага да въведе), получи правно обвързващ отговор, който е задължителен за него и за тази данъчна администрация, след което извършва дейността си при стриктно спазване на предложението, което е направил до тази администрация в своето запитване (което националната юрисдикция следва да провери), компетентните органи на друга държава членка, в

съответствие с принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, и принципа на защита на оправданите правни очаквания, не могат да квалифицират действията му като злоупотреба с право съгласно установения по дело Halifax, C-255/02 критерий, нито да санкционират съответно това поведение“.