Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

8 ноември 2018 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 146, параграф 1, буква д) и член 153 — Сделки за автомобилни превози, пряко свързани с износа на стоки — Доставки, извършвани от посредници, участващи в такива сделки — Правила за доказване на износа на стоките — Митническа декларация — Карнет ТИР“

По дело C-495/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова, Румъния) с акт от 14 февруари 2017 г., постъпил в Съда на 14 август 2017 г., в рамките на производство по дело

Cartrans Spedition SRL

срещу

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: A. Prechal (докладчик), председател на трети състав, изпълняваща функцията на председател на седми състав, C. Toader и A. Rosas, съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Cartrans Spedition SRL, от R. Ioniță и R. Popescu, в качеството на представители,

– за румънското правителство, първоначално от R. H. Radu, а впоследствие от C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu и O.-C. Ichim, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и L. Radu Bouyon, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 юли 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 146, параграф 1, буква д) и на член 153 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 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е представено в рамките на спор между Cartrans Spedition SRL (наричано по-нататък „Cartrans“), от една страна, и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Главна регионална дирекция на публичните финанси Плоещ — Окръжна администрация на публичните финанси, окръг Прахова, Румъния), и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Регионална дирекция на публичните финанси Букурещ — Данъчна администрация за средните данъкоплатци Румъния), от друга страна, във връзка с отказа на данъчната администрация да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) редица сделки за превоз, реализирани за целите на износа на стоки за трети страни, по които страна е Cartrans.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

3 Член 131, който е част от глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“, от дял IX „Освобождавания“ от Директивата за ДДС, гласи:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

4 Член 146, параграф 1, който е част от глава 6, озаглавена „Освобождавания при износ“, от дял IX от Директивата за ДДС, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън [Европейския съюз] от или за сметка на продавача;

[…]

д) доставката на услуги, включително сделки за транспорт и спомагателни сделки, но изключващи доставката на услуги, освободени в съответствие с членове 132 и 135, когато същите са пряко свързани с износа или вноса на стоки […]“.

5 Член 153, първа алинея, който е част от глава 9, озаглавена „Освобождавания на доставката на услуги от посредници“, от дял IX от Директивата за ДДС, гласи:

„Държавите членки освобождават доставката на услуги от посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, когато вземат участие в сделката, посочена в глави 6, 7 и 8, или сделките, извършвани извън Общността“.

Митническият кодекс

6 Съгласно член 4, точки 16 и 17 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58, наричан по-нататък „Митническият кодекс“), изменен с Регламент (ЕО) № 648/2005 на Европейския парламент и на Съвета от 13 април 2005 г. (ОВ L 117, 2005 г., стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2 том 17, стр. 220):

„За целите на настоящия кодекс се прилагат следните определения:

[…]

16) „Митнически режим“ е:

[…]
б) транзит;

[…]
з) износ;

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

7 Част от раздел 1, озаглавен „Поставяне на стоките под митнически режим“, от глава 2, озаглавена „МИТНИЧЕСКИ РЕЖИМИ“, от дял IV със заглавие „МИТНИЧЕСКИ НАПРАВЛЕНИЯ“ от Митническия кодекс, член 59 предвижда:

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

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

8 Член 91 от Митническия кодекс, който е част от точка I, озаглавена „Общи разпоредби“, от буква Б, озаглавена „Външен транзит“, от раздел 3, озаглавен „Режими с отложено плащане и митнически икономически режими“, от същата тази глава 2, гласи:

„1. Режимът външен транзит разрешава превоз от едно до друго място на митническата територия на [Съюза]:

[…]

б) стоки от Общността за случаите и при условията, определени в съответствие с процедурата на комитета, за да не се допускат продукти, които са включени във, или облагодетелствани от мерки по износ, да заобикалят или да се облагодетелстват неправомерно от тези мерки.

2. Превозът на стоките по смисъла на параграф 1 се осъществява по един от следните начини:

[…]

б) под покритието на карнет ТИР (Конвенция ТИР), при условие че превозът:
1) е започнал или трябва да завърши извън границите на [Съюза];

[…]“.

9 Член 161, параграфи 1 и 2 от Митническия кодекс, който е част от раздел 4, озаглавен „Износ“ от същата глава 2, гласи:

„1. Режимът износ позволява изнасяне на общностни стоки извън митническата територия на [Съюза].

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

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

10 Член 182а, първи параграф, който е част от дял V, озаглавен „Стоки, напускащи територията на [Съюза]“, от Митническия кодекс, гласи:

„Стоките, които напускат митническата територия на [Съюза], с изключение на стоките, превозвани на транспортно средство, което само преминава през териториалните води или въздушното пространство на митническата територия на Общността без спирка вътре в тази територия, се обезпечават или с митническа декларация, или, когато не се изисква митническа декларация, с митнически манифест“.

11 Съгласно член 182б, параграфи 1 и 2 от Митническия кодекс:

„1. Когато за стоките, напускащи митническата територия на Общността е определено одобрено от митницата третиране или използване, за целите на което се изисква митническа декларация съгласно митническите правила, тази митническа декларация се подава в митническата служба на износа преди стоките да се изведат от митническата територия на Общността.

2. Когато митническата служба на износа се различава от изходната митническа служба, износната митническа служба незабавно предава или предоставя по електронен път необходимите подробности на разположение на изходната митническа служба“.

Конвенцията TIR

12 Митническата конвенция за международен превоз на стоки под знака на ТИР карнети (Конвенция ТИР), подписана на 14 ноември 1975 г. в Женева и одобрена от името на Европейската икономическа общност с Регламент (ЕИО) № 2112/78 на Съвета от 25 юли 1978 г. (ОВ L 252, 1978 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 1, стр. 197), влиза в сила за Европейската икономическа общност на 20 юни 1983 г. (ОВ L 31, 1983 г., стр. 13). Всички държави членки също са страни по Конвенцията.

13 В нейният изменен и консолидиран текст, публикуван с Решение 2009/477/ЕО на Съвета от 28 май 2009 г. (ОВ L 165, 2009 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Конвенцията TIR“), Конвенцията TIR гласи в член 1:

„За целите на настоящата конвенция терминът:

а) „превоз ТИР“ означава превоз на стоки от отправно митническо учреждение до получаващо митническо учреждение под режима, наречен „режим ТИР“, установен с настоящата конвенция;

б) „операция ТИР“ означава частта от един превоз ТИР, осъществена в една договаряща страна, от отправно или входно (транзитно) митническо учреждение до получаващо или изходно (транзитно) митническо учреждение;

[…]

д) „приключване на операцията ТИР“ означава признаване от митническите органи, че операцията ТИР е редовно завършена в отделна договаряща страна. Това се установява от митническите органи на основата на съпоставяне на данните или информацията, налични в получаващото или изходното (транзитното) митническо учреждение, с тези, налични в отправното или входното (транзитното) митническо учреждение;

[…]

о) „Титуляр“ на карнет ТИР е лице, на чието име е издаден карнет ТИР съгласно съответните разпоредби на Конвенцията и от чието име е изготвена митническа декларация под формата на карнет ТИР, удостоверяващ желанието да се поставят стоки под режима ТИР в отправното митническо учреждение. Титулярят е отговорен за представянето на пътното превозно средство, състава от пътни превозни средства или контейнера заедно със стоката и съответния карнет ТИР в отправното митническо учреждение, транзитното митническо учреждение и получаващото митническо учреждение, като надлежно спазва съответните разпоредби на конвенцията;

[…]“.

14 Член 4 от Конвенцията TIR гласи, че за стоките, превозвани под режим ТИР, не се заплащат или депозират вносни или износни мита и такси в транзитните митнически учреждения.

15 За прилагането на посочените улеснения Конвенцията TIR изисква по-конкретно, както е видно от член 3, буква б), стоките да се придружават през цялото времетраене на превоза от документ по образец, а именно карнет ТИР, който служи за контрол на редовността на операцията.

16 Карнетът ТИР се състои от определен брой листа, съдържащи волет № 1 и волет № 2, със съответните сушета, в които се записани всички необходими данни, като за всяка територия, през която се преминава, се използва двойка волети. В началото на превозната операция талон

№ 1 остава в отправното митническо учреждение. Приключването се извършва след връщането на талон № 2 от изходното митническо учреждение на същата митническа територия. Тази процедура се повтаря на всяка територия, през която се преминава, като се използват различните двойки волети, които се намират в същия карнет.

Наръчникът за транзита за режима ТИР

17 Наръчникът за транзита за режима ТИР (документ TAXUD/1873/2007) е изготвен от Европейската комисия в рамките на Комитета по Митническия кодекс — отдел „Транзит — TIR“. Включен в част IX от този наръчник, член 1 от него предвижда в параграф 2:

„[…]карнетът ТИР е митническа декларация за превоз на стоки. И той представлява доказателство за съществуването на гаранцията. Неговото използване започва в страната на отпътуване и служи като документ за упражняване на митнически контрол на територията на договарящите страни на отпътуване, транзит и местоназначение [неофициален превод]“.

Румънската правна уредба

18 Член 143, параграф 1, буква c) от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.), в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите в главното производство (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), предвижда:

„От облагане се освобождават:

[…]

c) доставките на услуги, включително превозът и спомагателните услуги за превоза, различни от предвидените в член 141, пряко свързани с износа на стоки“.

19 Съгласно член 144 bis от Данъчния кодекс:

„От данък се освобождават услугите, доставяни от посредници, които действат от свое име и за сметка на другиго, когато тези услуги са доставени в рамките на освободените операции посочени в членове 143 и 144 […]“.

20 Член 4, алинея 2 от Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Наредба № 2222/2006 на министъра на публичните финанси за одобряване на Инструкциите за прилагане на освобождаването от данък върху добавената стойност за сделките по член 143, алинея (1), букви a)—i), по член 143, алинея (2) и по член 144 bis от Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс (наричана по-нататък „Министерска наредба № 2222/2006“), гласи:

„Освобождаването от данък, предвидено в член 143, алинея (1), буква c) от Codul fiscal, за услугите за превоз на стоки, пряко свързани с износа на стоки, се удостоверява от доставчика на услуги […]. Документите, въз основа на които се удостоверява освобождаването от данъка, са:

a) фактура, […] или, според случая, за лицата, които реално предоставят транспортната услуга, специфичният транспортен документ […]

b) договорът, сключен с получателя;

c) документите, специфични за превоза, предвидени в алинея (4), в зависимост от вида на превоза, или, според случая, копия от тези документи;

d) документи, от които да е видно, че превозваните стоки са били изнесени“.

21 В писменото си становище както румънското правителство, така и Комисията посочват, че член 4, параграф 4 от Министерска Наредба № 2222/2006, към която препраща член 4, параграф 2, буква c) от същата наредба, посочва по-конкретно „Карнета ТИР“ като специален превозен документ при автомобилните превози.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

22 Cartrans, установено в Румъния дружество, е посредник в областта на услугите за автомобилен превоз на стоки. След данъчна ревизия му се връчва ревизионен акт, приет на 13 август 2014 г., съдържащ напомняне за 16 203 румънски леи (RON) (около 3650 EUR) ДДС за седем услуги за автомобилен превоз, свързан с износ на стоки, на обща стойност 67 512 RON (около 15 160 EUR), три от които са извършени между месеците март и май 2012 г. за Турция, две от които през м. август 2012 г. за Грузия, шестата — през м. февруари 2013 г. за Ирак, а последната — през м. април 2014 г. с местоназначение Украйна.

23 Според доклада, изготвен след данъчната ревизия, и съответния ревизионен акт Cartrans вече не може да се ползва от освобождаване от ДДС по отношение на съответните превозни услуги, тъй като то не е било в състояние при посочения контрол да представи митнически декларации за износ, които да позволят да се докаже, че съответните стоки са изнесени.

24 Cartrans сезира Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова, Румъния) с жалба, насочена срещу ревизионния акт. В подкрепа на своята жалба то изтъква, че притежаваните от него документи, в случая карнети TIR и товарителниците CMR (изготвени въз основа на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки (eCMR), подписана в Женева на 19 май 1956 г., изменена с Протокола от 5 юли 1978 г.), заверени от митническите служби на трети страни, за които е извършен износът, доказват реалния характер на посочения износ и представляват основание, съгласно член 4, параграф 2, буква d), от Министерска наредба № 2222/2006, те да бъдат освободени от ДДС. Cartrans уточнява по-специално, че карнетите TIR съдържат едновременно изброяване на съответните стоки и удостоверение за преминаването им от отправно митническо учреждение до получаващо митническо учреждение.

25 В своя защита данъчната администрация изтъква, че разглежданият в главното производство превоз не може да съставлява доставка на услуги, освободени от ДДС, щом като, ако документите, представени от Cartrans, позволяват да се установи извършването на транспортна услуга извън страната в полза на износителите, те не представят доказателство, че стоките са били действително изнесени. Такова доказателство би изисквало съгласно действащото данъчно законодателство представянето на митническа декларация за износ.

26 В това отношение запитващата юрисдикция посочва обаче по-специално, че във вътрешното право не съществува правна разпоредба, която да предвижда изрично вида на документа, който представлява доказателство за износа на превозените стоки.

27 При тези обстоятелства Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) За целите на освобождаването от ДДС за сделки и услуги за превоз, свързани с износа на стоки, в съответствие с [Директивата за ДДС], представлява ли карнетът ТИР, оформен от митническата служба на страната на пристигане, документ, удостоверяващ износа на превозваните стоки, като се има предвид режимът на този документ за митнически транзит, определен с Наръчника за транзита за режима ТИР TAXUD/1873/2007 от Комитета по Митническия кодекс — отдел „Транзит“ в рамките на генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Европейската комисия?

2) Допуска ли член 153 от [Директивата за ДДС] данъчна практика, която налага на данъчнозадълженото лице да докаже износа на превозваните стоки само с митническа декларация за износ, като отказва да предостави право на приспадане на ДДС за услугите за превоз на изнесените стоки, ако такава декларация не бъде представена, макар и да съществува карнет ТИР, оформен от митницата на страната на местоназначение?“.

По преюдициалните въпроси

28 Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 153, първа алинея от Директивата за ДДС държавите членки са длъжни да освободят доставката на услуги от посредници, действащи от името и за сметка на друго лице, когато вземат участие в сделката, посочена, между другото, в глава 6 на дял IX от тази директива.

29 Член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, който се съдържа в глава 6 на дял IX от нея, задължава държавите членки да освободят от ДДС доставката на услуги, включително транспортни и спомагателни сделки, когато те са пряко свързани с износа на стоки извън Съюза (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 20).

30 В случая, въпреки че преюдициалните въпроси, отправени до Съда, посочват член 153 от Директивата за ДДС, актът за преюдициално запитване не съдържа освен уточнението, че Cartrans е посредник в областта на автомобилните превози, никаква друга конкретна индикация, позволяваща да се определи кои доставки на услуги в случая са били извършени от това дружество, действащо в това качество на посредник, от името и за сметка на другиго. Всъщност, изглежда, от текста на същото решение е видно, че ревизионният акт, разглеждан в главното производство, се отнася до ДДС, което се дължи пряко за доставките на услуги за превоз за целите на износ на стоки.

31 При тези обстоятелства и с оглед на недостатъчната информация, с която разполага Съдът, задача на запитващата юрисдикция е да провери с оглед на фактите, които характеризират положението в главното производство, дали член 153 от Директивата за ДДС във връзка с член 146, параграф 1, буква д) от последната действително може да се приложи към посоченото положение, или само последната разпоредба е приложима.

32 От друга страна, макар и вторият въпрос да се отнася до хипотезата на отказ на правото на приспадане на ДДС, видно от мотивите на акта за отправяне на преюдициално запитване, както посочва генералният адвокат в точка 20 от своето заключение, въпросите на запитващата юрисдикция се основават по същество на условията за ползване на освобождаване от ДДС.

33 С оглед на предходното следва да се приеме, че с двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС и ако случаят е такъв, посочената разпоредба във връзка с член 153 от същата директива допускат данъчна практика на държава членка, по силата на

която освобождаване от ДДС на услугите за превоз, пряко свързани с износа на стоки и на доставките на услуги, извършвани от посредници, участващи в тези услуги за превоз, се отказва, в случай че данъчнозадълженото лице не е в състояние да докаже износа на съответните стоки конкретно и единствено с митническа декларация за износ. При утвърдителен отговор посочената юрисдикция иска да установи дали същите тези разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че с представения от данъчнозадълженото лице карнет ТИР, заверен от митниците на третата страна, за която са превозени стоките, може да се докаже действителният им износ.

34 На първо място, що се отнася до освобождаването по член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, следва да се припомни, че то допълва освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква а) от същата директива, и че неговата цел, подобно на това последно освобождаване, е да се гарантира облагането на съответните доставки на услуги до местоназначението им, а именно до мястото, в което изнасяните стоки ще бъдат потребявани (решение от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 19).

35 Що се отнася до неговата постоянна съдебна практика, според която случаите на освобождаване от ДДС подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, съгласно който ДДС се събира за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице, Съдът е приел, че от текста и от целта на член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС следва, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че наличието на пряка връзка предполага не само че по своя предмет съответните доставки на услуги допринасят за действителното осъществяване на сделка за износ или за внос, но и че тези услуги се предоставят пряко, в зависимост от случая, на износителя, на вносителя или на получателя на посочените в тази разпоредба стоки (вж. в този смисъл решение от 29 юни 2017 г., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, т. 22 и 23).

36 На второ място и доколкото запитващата юрисдикция стига до извода, че изискваната по силата на припомнената в предходната точка съдебна практика от настоящото решение пряка връзка е проверена в рамките на главното производство, се поставя въпросът дали е допустимо данъчната администрация да откаже правото на съответните освобождавания с мотива, че превозвачът или посредникът не е в състояние да докаже конкретно и единствено с митническа декларация за износ, че съответните стоки са изнесени извън Съюза.

37 В това отношение следва да се припомни, че при липсата на конкретна разпоредба в Директивата за ДДС относно доказателствата, които трябва да представят данъчнозадължените лица, за да се ползват от освобождаването от ДДС, в правомощията на държавите членки е да определят — в съответствие с член 131 от тази директива — условията, при които освобождават сделките за износ, за да гарантират правилното и ясно прилагане на посочените освобождавания с цел да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. Същевременно обаче при упражняването на своите правомощия държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза и сред които фигурират по-конкретно принципите на правна сигурност и на пропорционалност (вж. в този смисъл решение от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 27 и цитираната съдебна практика).

38 Що се отнася до принципа за пропорционалност, национална мярка надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, ако тя основно поставя правото на освобождаване от ДДС в зависимост от спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени. Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 34 и цитираната съдебна практика).

39 Щом като посочените материалноправни изисквания са изпълнени, принципът на данъчен неутралитет изисква да бъде предоставено освобождаване от ДДС, дори и данъчнозадължените лица да са пропуснали някои формални изисквания (вж. в този смисъл решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 35 и цитираната съдебна практика).

40 Практиката на Съда признава само две хипотези, при които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 38 и цитираната съдебна практика).

41 От една страна, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчния неутралитет за целите на освобождаването от ДДС (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 39 и цитираната съдебна практика). Според практиката на Съда не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама. В хипотезата, при която данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, правото на освобождаване от ДДС би трябвало да му бъде отказано (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 40 и цитираната съдебна практика).

42 От друга страна, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ от освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение се възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 42 и цитираната съдебна практика).

43 Що се отнася, както в случая, до обективните характеристики на доставка на услуга за превоз като визираната в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, видно от тази разпоредба, такава доставка трябва да бъде освободена от ДДС, когато е пряко свързана с износ на стоки.

44 Сред посочените материалноправни условия следователно са, както беше вече припомнено в точка 35 от настоящото решение, съществуването на пряка връзка между съответната доставка и износ на стоки, като последната се разбира по-конкретно, видно от член 146, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, като доставка на стоки, изпратени или превозени от продавача, или за негова сметка, извън Съюза.

45 Разбира се, услугата за превоз, освободена по силата на член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, трябва да се разграничава от самата сделка за износ, която е друга облагаема сделка, подлежаща на отделен митнически и данъчен режим и евентуално включваща други платци и чието освобождаване от своя страна попада в обхвата на член 146, параграф 1, буква а) от същата директива.

46 Същевременно е установено, както беше припомнено в точки 34 и 35 от настоящото решение, че така освободената транспортна услуга е освободена само защото тя е допълнителна към сделката за износ на стоки, която тя допълва и за чието реално изпълнение допринася, като има за цел, както и освобождаването, от което се ползва последната сделка, да гарантира посочените доставки на стоки и на услуги до местоназначението им, а именно до мястото на потребление на изнесените стоки.

47 Следва също така да се подчертае, че съвкупността от освобожданията, уредени в член 146, параграф 1 от Директивата за ДДС, съставляват, както е видно от заглавието на посочения член, „освобождавания при износ“.

48 При тези условия, да може една транспортна услуга да бъде освободена от ДДС на основание член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, както и в случай че тази услуга е извършена чрез посредник, действащ от името и за сметка на другиго, на член 153 от посочената директива, по принцип е необходимо съответните стоки действително да са били предмет на такъв износ, а именно на доставка на стоки извън Съюза, реалният характер на която е доказан според компетентните данъчни органи. Такова изискване, което така има връзка с материалноправните условия, изисквани за предоставяне на освобождаването, следователно не може да се счита за чисто формално задължение по смисъл на съдебната практика, припомнена в точка 38 от настоящото решение.

49 От това обаче не следва, че правото на такова освобождаване може да бъде обвързано с императивното условие превозвачът или съответният посредник да представят за целите на установяването на действителния характер на износа декларация за износ, като по този начин се изключи всяко друго доказателство, позволяващо да се формира необходимото убеждение у компетентния данъчен орган.

50 Всъщност налагането на такъв начин на доказване, изключващ всеки друг, би било равносилно на обвързване на правото на освобождаване със спазването на формални задължения по смисъла на съдебната практика, припомнена в точки 38 и 39 от настоящото съдебно решение, без да се разгледа дали материалноправните изисквания, поставени от правото на Съюза, са били или не са били изпълнени. Единствено обстоятелството, че превозвач или посредник, участващ в транспортна операция, не е в състояние да представи декларация за износ, не предполага, че този износ не е бил извършен действително.

51 В това отношение задължението за подаване на такава декларация за износ попада в обхвата, както произтича по-конкретно от членове 59, 161 и 182а от Митническия кодекс, на митническия режим, който се прилага специфично по отношение на самата сделка за износ, а не към транспортната услуга под покритието на карнета ТИР, която от своя страна попада в обхвата на режим на транзит. По принцип превозвачът или посредникът, визиран в член 153 от Директивата за ДДС, няма такова задължение, но от своя страна той поема отговорността за превоза на стоките чрез преминаването на външната граница на Съюза и превозването им към местоназначението им в третата страна, и от когото вследствие на това не се изисква да разполага с посочената декларация.

52 За да пристъпят към извършването на проверките, които им се налагат, за да проверят дали материалноправните условия, на които е подчинено освобождаването, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС по отношение на дадена услуга за превоз, са изпълнени, компетентните данъчни органи трябва, както генералният адвокат посочва това в точка 39 от своето заключение, да разгледат съвкупността от доказателствата, с които могат да разполагат, за да определят дали от тях може да се направи изводът, с висока степен на достоверност, че така превозените стоки за трета страна са били доставени в нея. Обратно, посочените органи не могат да направят извода, че това не е така единствено поради обстоятелството, че превозвачът или посредникът не е в състояние да представи декларация за износ за посочените стоки.

53 От друга страна, и както генералният адвокат също посочва в точка 40 от своето заключение, преписката, с която разполага Съдът, не съдържа никакви данни, че превозвачът или посредникът умишлено е участвал в данъчна измама, която е поставила в опасност функционирането на общата система на ДДС, или че ако това данъчнозадължено лице не може да изпълни посоченото формално изискване, това би попречило на компетентните органи да определят дали материалноправните условия за освобождаването са изпълнени.

54 Видно от предходното, данъчна практика на държава членка, която отказва правото на освобождаване от ДДС за услугите за превоз, пряко свързани с износа на стоки извън Съюза, предвиден в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, или за посредническите услуги, свързани с такива услуги, визирани в член 153 от тази директива, единствено с мотива, че съответният превозвач или посредник не е в състояние да представи митническа декларация за посочените стоки, не е в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 38 от настоящото решение.

55 Що се отнася до принципа на правна сигурност, следва да се припомни, че този принцип, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания и чието спазване се налага, както беше припомнено в точка 37 от настоящото решение, на държавите членки, когато те определят условията в областта на освобожданията, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за правните субекти (решение от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 28 и цитираната съдебна практика).

56 Този принцип важи с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересуваните лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага. Следователно е необходимо данъчнозадължените лица да познават своите данъчни задължения, преди да сключат сделка (решение от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 29 и цитираната съдебна практика).

57 Всъщност Съдът е уточнил, че възложените на данъчнозадължено лице задължения в областта на доказването следва да се определят в зависимост от условията, изрично заложени в това отношение от националното право и в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции (решение от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 30 и цитираната съдебна практика).

58 В случая, както подчертава това запитващата юрисдикция, изискването, свързано с представянето на митническа декларация за износ, не произтича от текста на националната правна уредба, разглеждана в главното производство, която предвижда в това отношение единствено представянето на документи, които не са уточнени по друг начин, позволяващи да се докаже, че превозваните стоки са изнесени.

59 При тези обстоятелства разглежданата в главното производство данъчна практика не е в съответствие с изискванията, произтичащи от принципа на правната сигурност, припомнени в точки 55—57 от настоящото решение.

60 На трето място, що се отнася до доказателствената стойност, която може да се придаде на карнета ТИР за доказването на това, че условието, свързано с износа на стоки, с който трябва да е пряко свързана услуга за превоз, за да може да се ползва от правото на освобождаване от ДДС, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, е изпълнено, следва да се припомни, че посоченият документ, който има еднообразен характер, е издаден в съответствие с релевантните разпоредби от конвенцията TIR, страни по която са както Съюзът, така и неговите държави членки.

61 Член 91, алинея 2, буква б) от Митническия кодекс уточнява, че превозът на стоки в рамките на митническата територия на Съюза, който трябва да завърши извън тази територия, попада в определени случаи, определени в съответствие с процедурата на комитета, под режима външен транзит по-конкретно когато този превоз се извършва под покритието на такъв карнет ТИР.

62 Видно от разпоредбите на Конвенцията ТИР, по-конкретно на член 1, букви д) и о) от нея, карнетът ТИР трябва да бъде представен заедно с пътното превозно средство, което служи за превоза на съответните стоки, в отправното митническо учреждение, в транзитното митническо учреждение и в получаващото митническо учреждение и да бъде заверен от тях с листовете, волетите и сушетата, посочени в точка 16 от настоящото решение, с цел да се позволи приключването на различните операции TIR, след като се установи, че те са завършили по правилата.

63 Видно от предходното, надлежно заверението карнет ТИР от митническите органи на третата страна по местоназначение представлява официален документ, който по принцип позволява да се докаже, че преминавайки външните граници на Съюза, съответните стоки са били обект на физическо придвижване към посочената трета страна и че те са пристигнали в последната.

64 Такова преминаване на границите и пристигането на стоките в третата страна по местоназначение, за което доказва карнет ТИР, е съставен елемент на дадена вътреобщностна операция, който я отличава от осъществявана в рамките на Съюза операция (вж. по аналогия решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 37).

65 От това следва, че когато такава транспортна услуга се извършва под покритието на карнет ТИР, той може, ако не са налице конкретни причини, пораждащи съмнение в истинността или достоверността на този карнет и на неговите елементи, да придобие особена релевантност за признаването на правото на освобождаване на посочената транспортна услуга.

66 Следователно, както беше припомнено в точка 52 от настоящото решение, данъчните органи трябва надлежно да вземат предвид такъв документ, както всички други доказателства, с които разполагат.

67 В това отношение посочените органи следва да вземат предвид и документите, издавани в рамките на Конвенцията CMR, като документите, за които съобщава запитващата юрисдикция, за да преценят дали тези документи могат, ако случаят е такъв, да докажат достоверно действителния износ на превозените стоки.

68 С оглед на всичко гореизложено на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, от една страна, и посочената разпоредба във връзка с член 153 от същата директива, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна практика на държава членка, според която условие за освобождаването от данък върху добавената стойност, съответно на транспортните услуги, пряко свързани с износ на стоки, и на доставките на услуги, извършвани от посредници, участващи в тези транспортни услуги, е представянето от данъчнозадълженото лице на митническата декларация за износ на съответните стоки. В това отношение за целите на предоставянето на посоченото освобождаване задача на компетентните органи е да разгледат дали от всички доказателства, които са на разположение на тези органи, може да бъде направен с достатъчно висока степен на достоверност изводът, че е изпълнено условието, свързано с износа на съответните стоки. В този контекст представеният от данъчнозадълженото лице карнет ТИР, заверен от митниците на третата страна по местоназначението, съставлява доказателство, което по принцип посочените органи трябва надлежно да вземат предвид, освен ако имат конкретни причини да се съмняват в истинността или в достоверността на този документ.

По съдебните разноски

69 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (седми състав) реши:

Член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, от една страна, и посочената разпоредба във връзка с член 153 от същата директива, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчна практика на държава членка, според която условие за освобождаването от данък върху добавената стойност, съответно на транспортните услуги, пряко свързани с износ на стоки, и на доставките на услуги, извършвани от посредници, участващи в тези транспортни услуги, е представянето от данъчнозадълженото лице на митническата декларация за износ на съответните стоки. В това отношение за целите на предоставянето на посоченото освобождаване задача на компетентните органи е да разгледат дали от всички доказателства, които са на разположение на тези органи, може да бъде направен с достатъчно висока степен на достоверност изводът, че е изпълнено условието, свързано с износа на съответните стоки. В този контекст представеният от данъчнозадълженото лице карнет ТИР, заверен от митниците на третата страна по местоназначението, съставлява доказателство, което по принцип посочените органи трябва надлежно да вземат предвид, освен ако имат конкретни причини да се съмняват в истинността или в достоверността на този документ.

Подписи