Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

1 август 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Освобождавания при износ — Член 146, параграф 1, буква б) — Доставка на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Европейския съюз — Превозване на стоки до местоназначение извън Съюза след уговорка между клиента и доставчика за доставянето им в друга държава членка — Стоки, които действително са напуснали територията на Съюза — Доказване — Отказ да се признае освобождаване при износ — Принципи на данъчна неутралност и на пропорционалност“

По дело C-602/24

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша) с акт от 12 юли 2024 г., постъпил в Съда на 17 септември 2024 г., в рамките на производство по дело

W. sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: N. Jääskinen, председател на състава, Ал. Арабаджиев (докладчик) и M. Condinanzi, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от P. Carlin и M. Rynkowski, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между W. sp. z o.o. (наричано по-нататък „дружеството W“) и Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (директор на Финансовата администрация във В., Полша) по повод на отказа да се разреши освобождаване от данък върху добавената стойност (ДДС) по отношение на извършен през 2017 г. и 2018 г. износ на стоки извън територията на Европейския съюз.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

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

4 Дял IX от тази директива урежда освобожданията. Глава 1 от този дял се състои само от член 131, който предвижда:

„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“.

5 Глава 6 от дял IX е озаглавена „Освобождавания при износ“ и включва членове 146 и 147. Съгласно член 146, параграф 1, букви а) и б):

„Държавите членки освобождават следните сделки:

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

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди“.

Полското право

6 Член 41, параграф 6 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U., 2017 г., позиция 1221), в приложимата му за главното производство редакция (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„Износът на стоки по параграфи 4 и 5 се облага с нулева ставка, при условие че преди изтичането на срока за подаване на справка-декларацията за съответния данъчен период данъчнозадълженото лице се снабди с документ, удостоверяващ изнасянето на стоката извън Европейския съюз“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

7 В справка-декларациите си по ДДС за 2017 г. и 2018 г. дружеството W посочва доставки на ябълки с получател дружеството A. E. LP, което е установено във Великобритания и има регистрация по ДДС в Латвия (наричано по-нататък „A. E.“ или „клиентът“). Доставките са декларирани като облагаеми с нулева ставка вътреобщностни доставки на стоки.

8 Според товарителниците, с които разполага дружеството W и които са представени в хода на данъчното производство, стоките е трябвало да бъдат превозени и доставени от Полша до местоназначение на територията на Литва от превозвачи, установени в Беларус, Русия и Полша. Превозът е трябвало да се организира от A. E.

9 Полската данъчна администрация обаче констатира, че като купувач на ябълките, A. E. ги изнася директно от Полша за Беларус. Според тази администрация, а и видно от сведенията, предоставени в частност от латвийската данъчна администрация, A. E. е трудно откриваем и ненадежден субект. Латвийската данъчна администрация потвърждава, че A. E. е декларирало вътреобщностно придобиване на стоки от дружеството W, както и износ за трети държави. Освен това полската данъчна администрация не установява да е налице данъчна измама или злоупотреба от страна на дружеството W по веригата на доставките.

10 Според полската данъчна администрация, щом стоките не са прехвърлени в друга държава — членка на Съюза, трябва да се приеме, че съответните доставки не са вътреобщностни. Тази администрация освен това приема, че дружеството W не е проверило надлежно къде ще бъдат доставени стоките, а се е задоволило само с формално потвърждение за доставката им в Литва въз основа на подписа на превозилия ги шофьор с печата на дружеството превозвач. Затова посочената администрация определя продажбата на стоките от дружеството W за A. E. като вътрешна доставка, подлежаща на облагане със ставка на ДДС от 5 %, и освен това налага санкция от 30 %.

11 Дружеството W обжалва това решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша), запитващата юрисдикция, като поддържа, че щом полската данъчна администрация е констатирала, че стоките са изнесени в Беларус от субект, действащ от името и за сметка на неговия съдоговорител, то съгласно Закона за ДДС следва сделката да се преквалифицира като непряк износ, който се облага с нулева ставка.

12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) уважава жалбата и отменя решението на полската данъчна администрация. Въпросният съд посочва, че A. E. е придобило от дружеството W правото да се разпорежда със стоките като собственик, и ги е изнесло в Беларус, поради което са налице материалноправните предпоставки за режима на непряк внос и принципът на данъчна неутралност изисква да се приложи нулева ставка на ДДС, въпреки че данъчнозадълженото лице не е спазило формалните изисквания при износ.

13 Полската данъчна администрация подава касационна жалба срещу това решение до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), който отменя посоченото съдебно решение. Върховният съд приема, че са основателни оплакванията за порок в мотивите на съдебното решение, и връща делото на Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) за ново разглеждане и решаване.

14 В решението си обаче Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) дава указания по прилагането на закона, що се отнася до евентуалното преквалифициране на вътреобщностната доставка като непряк износ при обстоятелствата по случая.

15 Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) подчертава, че само по себе си решението на клиента да изнесе стоките извън територията на Съюза въз основа на митническа декларация, подадена от негово име и за негова сметка, решение, което той е взел след сключването на търговските договорености с доставчика на стоките, а именно дружеството W, и независимо от това дружество, не може да е основание за въпросния доставчик да смята и да очаква, че вътрешната доставка ще бъде преквалифицирана като износ, било то и непряк, при положение че към момента на доставката страните по сделката още не са имали намерението и волята да осъществят „доставка за износ“.

16 При тези условия Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 146, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че доставката на стоки, декларирана от данъчнозадълженото лице (доставчика) като вътреобщностна доставка на стоки, трябва да се приеме за доставка за износ, когато купувачът е изнесъл стоките не в друга държава членка, а извън територията на Съюза?

2) За прилагането на освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС] в посочения в първия въпрос случай има ли значение фактът, че купувачът на стоките ги е изнесъл извън територията на Съюза не по съгласие с данъчнозадълженото лице (доставчика) и въз основа на общите им договорености, а въз основа на свое самостоятелно решение и без знанието на данъчнозадълженото лице (доставчика)?

3) За прилагането на освобождаването по член 146, параграф 1, буква б) от [Директивата за ДДС] в посочения в първия въпрос случай има ли значение обстоятелството, че изнасянето на стоките извън територията на Съюза е констатирано от данъчните органи въз основа на митнически документи, а съдържанието на превозните документи, с които разполага данъчнозадълженото лице (доставчикът), не съответства на тези констатации?“.

По преюдициалните въпроси

17 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага за доставка на стоки, която първоначално е декларирана от доставчика като вътреобщностна доставка, но без знанието му е извършена от клиента извън територията на Съюза, когато този износ е установен от данъчните органи въз основа на митнически документи.

18 На първо място, следва да се припомни, че съгласно член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от продавача или за негова сметка или от клиента или за негова сметка. Тази разпоредба следва да се разглежда във връзка с член 14, параграф 1 от Директивата, съгласно който „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 19, и от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 55).

19 Целта на освобождаването на доставките на стоки, изпратени или превозени извън Съюза, е да гарантира облагане на съответните доставки на стоки по местоназначението им, а именно на мястото, в което стоките ще бъдат потребявани (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 20 и цитираната съдебна практика).

20 Както вече неколкократно е отбелязвал Съдът, от разпоредбите, посочени в точка 18 от настоящото решение, и по-специално от думата „изпратени“, използвана в член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, следва, че стоката е изнесена и е приложимо освобождаването на доставката за износ, когато правото за разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на клиента, доставчикът докаже, че стоката е изпратена или превозена извън Съюза, и вследствие на изпращането или превозването ѝ стоката напусне физически територията на Съюза (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 21, и от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 56).

21 Съдът също така е постановявал, че понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва проверки, за да установява намерението на съответното данъчнозадължено лице, или да взема предвид намерението на различен от това данъчнозадължено лице оператор, който е част от същата верига на доставки (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 22).

22 Следователно сделки като разглежданите в главното производство представляват доставки на стоки по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС, ако отговарят на обективните критерии, на които се основава това понятие, припомнени в точка 20 от настоящото решение.

23 От преписката, с която разполага Съдът, следва, че първият критерий, по който се установява наличието на износ на стоки, в случая е изпълнен, доколкото е безспорно, че доставчикът е прехвърлил на клиента си правото да се разпорежда като собственик с обсъжданите в главното производство ябълки.

24 Що се отнася до втория критерий — доставчикът да докаже, че стоката е изпратена или превозена до местоназначение извън Съюза, от преюдициалното запитване личи, че разглежданият в главното производство доставчик е представил в данъчното производство документи, които удостоверяват, че от мястото на натоварване в Полша стоките е трябвало да бъдат превозени и доставени до местоназначения в Литва. Полската данъчна администрация обаче установява, че доставката на ябълките е извършена не в тази държава членка, а извън територията на Съюза.

25 От това полската данъчна администрация заключава, че всъщност не е извършена първоначално предвидената вътреобщностна доставка, облагана с нулева ставка на ДДС. Тогава тази администрация приема, че доставчикът не е проверил надлежно къде ще бъдат доставени продадените от него стоки, а се е задоволил само с формално потвърждение за доставката им в Литва въз основа на подписа на превозилия ги шофьор с печата на дружеството превозвач.

26 Следва обаче да се констатира, че подобни обстоятелства са без значение за квалификацията на обсъжданата в главното производство сделка като износна сделка по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС.

27 Всъщност, от една страна, както беше посочено в точка 23 от настоящото решение, доставчикът първо е прехвърлил на клиента правото за разпореждане със стоките като собственик, а след това се е очаквало клиентът да извърши доставката при договорените помежду им условия. При тези обстоятелства доставчикът не може да бъде укоряван, че за потвърждаването на доставката се е основал на подписа на превозилия стоките шофьор с печата на дружеството превозвач върху товарителниците.

28 От друга страна, както беше припомнено в точка 21 от настоящото решение, понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки. В този смисъл важното е да са изпълнени обективните условия за прилагането на освобождаването по член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС. Това, че страните първоначално са се договорили за вътреобщностна доставка, каквато в крайна сметка не е осъществена, и това, че доставката извън територията на Съюза е извършена без знанието на доставчика, са субективни обстоятелства и затова по принцип не са релевантни.

29 В случая е безспорно, че е доказана доставката на обсъжданите в главното производство ябълки извън територията на Съюза. Обстоятелството, че доказателствата за тази доставка са получени от полската данъчна администрация, а не от доставчика, не е релевантно за квалификацията на обсъжданата в главното производство сделка като износна сделка по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС.

30 При тези обстоятелства следва да се приеме, че е изпълнен и вторият от критериите, споменати в точка 20 от настоящото решение.

31 Що се отнася до третия критерий — който изисква вследствие на изпращането или превозването ѝ стоката да е напуснала физически територията на Съюза — безспорно е, че обсъжданите в главното производство ябълки са били превозени до местоназначение извън Съюза от клиента или за негова сметка.

32 Следва да се констатира, че щом също така е безспорно, че ябълките не са потребявани на територията на Съюза, не може да се приеме, че доставчикът е извършил доставка на територията на страната.

33 Всъщност целта на освобождаването по член 146, параграф 1 от Директивата за ДДС е да се гарантира облагането на съответните доставки на стоки по местоназначението им, а именно на мястото, в което изнасяните стоки ще бъдат потребявани (решение от 28 март 2019 г., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, т. 23 и цитираната съдебна практика).

34 В този смисъл, щом материалноправните условия са изпълнени, принципът на данъчна неутралност изисква да бъде предоставено освобождаване от ДДС, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (решение от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 72 и цитираната съдебна практика).

35 От изложеното по-горе следва, че не може заради това, че изпращането или превозването на стоките извън Съюза е извършено без знанието на доставчика и е установено от данъчната администрация, а не от самия доставчик, да се отказва квалифициране на сделката като „доставка на стоки“ по смисъла на член 146, параграф 1, букви а) и б) от Директивата за ДДС.

36 Полското правителство възразява, че предвиденото в Закона за ДДС условие данъчнозадълженият доставчик да се е снабдил с документ, който потвърждава износа на стоките извън Съюза, е наложено в частност от необходимостта за предотвратяване на данъчните измами. Като се има предвид, че износните сделки ползват преференциален режим по ДДС — освободени са от данъка, но същевременно дават право на приспадане на данъка по получени доставки, тоест облагат се с нулева ставка на ДДС съгласно посочения закон — имало значителен риск операторите да се опитат да използват това предимство при сделки, при които стоките всъщност не са изнесени извън Съюза.

37 Разбира се, от компетентността на държавите членки е да определят — в съответствие с член 131 от Директивата за ДДС — условията, при които ще освобождават сделките за износ, за да осигурят правилното и ясно прилагане на предвидените в тази директива освобождавания и да предотвратят всякакви възможни измами, избягване на данъци и злоупотреби. При упражняването на правомощията си обаче държавите членки са длъжни да спазват общите принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, а сред тях е по-конкретно принципът на пропорционалност (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 26).

38 Що се отнася до посочения принцип, следва да се припомни, че националната мярка надхвърля необходимото за осигуряването на правилното събиране на данъка, ако като цяло поставя правото на освобождаване от ДДС в зависимост от спазването на формални

задължения, без да изисква да се вземат предвид материалноправните условия, и по-специално без да е нужно да се преценява дали последните са изпълнени. Всъщност сделките трябва да се облагат, като се вземат предвид обективните им характеристики (решение от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 71 и цитираната съдебна практика).

39 Както изтъква Европейската комисия, държавите членки определят формалните изисквания съгласно член 131 от Директивата за ДДС, но все пак не трябва тези условия да изменят приложното поле на предвидените в Директивата освобождавания. Не би било пропорционално да се отказва прилагане на освобождаването по отношение на износа само заради това, че данъчнозадълженото лице не разполага с правилните износни документи, ако данъчните органи са се уверили, както в настоящия случай, че стоките са изнесени. Подобен отказ би надхвърлял необходимото за гарантирането на правилното събиране на данъка, понеже освобождаването от ДДС би зависело от прекомерни формални изисквания, без да се проверява дали материалноправните критерии за освобождаване са действително изпълнени.

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 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 29 и цитираната съдебна практика).

41 На първо място, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ за освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение не може да се докаже със сигурност изпълнението на материалноправните изисквания (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 30 и цитираната съдебна практика).

42 Това обаче очевидно не е така по делото в главното производство, по което са изпълнени всички материалноправни условия за освобождаването, предвидени в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, както е посочено в точки 23—31 от настоящото решение.

43 От друга страна, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчна неутралност за целите на освобождаването от ДДС. Съгласно практиката на Съда не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от оператора да действа добросъвестно и да взема всички мерки, които могат разумно да се очакват от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Ако данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществяваната от него сделка е част от извършвана от клиента измама, и не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягването на тази измама, би трябвало да му бъде отказано право на освобождаване (решение от 17 октомври 2019 г., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, т. 33 и цитираната съдебна практика).

44 В настоящия случай обаче запитващата юрисдикция посочва, че данъчната администрация не е установила да е налице данъчна измама или злоупотреба от страна на доставчика по веригата на доставки. В преписката, с която разполага Съдът, също няма данни за поведение, което би съставлявало измама.

45 Освен това Съдът вече е постановявал, че ако се докаже, че са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС условия за освобождаване при износ, и по-специално че съответните стоки са напуснали митническата територия на Съюза, за

доставката не се дължи никакъв ДДС и при такива обстоятелства по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, която да може да обоснове облагането на съответната сделка (решение от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 82 и цитираната съдебна практика).

46 По изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага за доставка на стоки, която първоначално е декларирана от доставчика като вътреобщностна доставка, но без знанието му е извършена от клиента извън територията на Съюза, когато този износ е установен от данъчните органи въз основа на митнически документи.

По съдебните разноски

47 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

Член 146, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкува в смисъл, че

предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага за доставка на стоки, която първоначално е декларирана от доставчика като вътреобщностна доставка, но без знанието му е извършена от клиента извън територията на Европейския съюз, когато този износ е установен от данъчните органи въз основа на митнически документи.

Подписи