Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. EMILIOU
представено на 7 април 2022 година [1]

Дело C-696/20

B.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w W. (директор на данъчна камара B.)

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Директива за ДДС — Член 41 — Приложимост — Неосвободени вътреобщностни доставки — Преквалифициране от данъчния орган на сделка в рамките на верижни сделки — Задължение за плащане на данък върху добавената стойност (ДДС) върху сделка, неправилно квалифицирана от страна като вътрешна сделка — Принцип на пропорционалност“

I. Въведение

1. Допускането на грешка в началото на иначе правилно решена математическа задача по принцип може да доведе до два възможни резултата в зависимост от характера на преподавателя. Може или да се получи признание за вярната част, или оценката да се базира стриктно на получения грешен резултат. Изглежда, че ако данъчните органи се държаха като преподаватели по математика, при оценяването те вероятно щяха да следват втория сценарий, поне въз основа на фактите по настоящото дело.

2. B е дружество, установено в Нидерландия, което действа като посредник във верижни сделки, включващи най-малко трима оператори. B закупува стоки от BOP — дружество, установено в Полша — и ги препродава на свои клиенти, намиращи се в други държави членки.

3. Въпреки че тази верига не включва никаква измама и макар в действителност данъкът върху добавената стойност (ДДС) да се декларира на всеки етап, полските органи приемат, че това е извършено неправилно, тъй като доставката, свързана с превоза, чрез който стоките са изпратени директно от BOP на крайните клиенти на B, е неправилно квалифицирана. Докато B третира първата сделка (доставката от BOP на B) като вътрешна сделка, а втората (собствените доставки от B на неговите клиенти) — като вътреобщностна сделка, като отнася превоза към последната, полските органи отнасят превоза и съответно вътреобщностния характер към първата сделка.

[1] Език на оригиналния текст: английски.

4. В резултат на това преквалифициране полските органи прилагат фикцията, установена в член 41 от Директивата за ДДС[2], съгласно която мястото на вътреобщностно придобиване на стоки (и следователно мястото на облагане) е, накратко казано, държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, под който действа придобиващото стоките лице, освен когато ДДС е приложен на мястото, където завършва превозът на стоките. Тъй като B не е могло да представи доказателства, че е приложило ДДС за преквалифицираното вътреобщностно придобиване в държавите членки по крайното местоназначение на стоките, полските власти се позовават на полския идентификационен номер по ДДС, който B използва за това придобиване, за да поискат плащането на ДДС.

5. Запитващата юрисдикция, сезирана по делото — Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) — обаче отбелязва, че данъкът вече е приложен от клиентите на B. Поради това запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали член 41 от Директивата за ДДС, тълкуван в светлината на принципите на неутралност и пропорционалност, допуска възникналия случай, при който според нея данъкът е платен два пъти, а именно от клиентите на B в държавата членка по местоназначение на стоките и от B в Полша чрез прилагане на националната норма, с която се транспонира въпросната разпоредба.

II. Правна уредба

1. Правото на Европейския съюз

6. Съгласно член 20 от Директивата за ДДС:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките.

[…]“.

7. Съгласно член 40 от Директива ДДС „[з]а място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

8. Член 41 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Без да се засяга член 40, мястото на вътреобщностното придобиване на стоки, както е посочено в член 2, параграф 1, буква б), [подточка] i)[,] се счита, че се намира на територията на държавата членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако лицето, придобиващо стоките, [не докаже,] че ДДС е бил приложен за това придобиване в съответствие с член 40.

[2] 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“).

Ако ДДС е приложен за придобиването в съответствие с първия параграф и впоследствие е приложен в съответствие с член 40 за придобиването в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, данъчната основа следва да се намали съответно в държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването“.

9. Член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС в редакцията му преди приемането на Директива (ЕС) 2018/1910 [3] предвижда следното:

„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“.

10. Член 1, параграф 3 от Директива 2018/1910 гласи:

„Член 138 [от Директивата за ДДС] се изменя, както следва:

а) параграф 1 се заменя със следното:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или от името на продавача или лицето, придобиващо стоките, когато са изпълнени следните условия:

а) стоките са доставени на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките;

б) данъчнозадълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, е идентифицирано за целите на ДДС в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките, и е посочило този идентификационен номер по ДДС на доставчика.

[…]“.

2. Националното право

11. Член 25 от ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, наричан по-нататък „ЗДДС“) гласи следното:

„1. Вътреобщностното придобиване на стоки се счита за извършено в държавата членка, на чиято територия се намират стоките към момента, в който завършва изпращането или превозът им.

[3] Директива на Съвета от 4 декември 2018 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3).

2. Без да се засяга прилагането на параграф 1, когато приобретателят, посочен в член 9, параграф 2, в случай на вътреобщностно придобиване на стоки е посочил издадения му от съответната държава членка номер за целите на вътреобщностни сделки, която е различна от държавата членка, в която се намират стоките в момента на завършване на изпращането или превоза им, вътреобщностното придобиване се счита за извършено и на територията на тази държава членка, освен ако приобретателят докаже, че за вътреобщностното придобиване на стоки:

1) е приложен данък в държавата членка, на чиято територия се намират стоките към момента, в който завършва изпращането или превозът им, или

2) се признае, че е приложен данък в държавата членка, на чиято територия се намират стоките в момента, в който завършва изпращането или превозът им, поради прилагането на опростената процедура в тристранна вътреобщностна операция, посочена в част XII“.

III. Фактите, националното производство и отправеният преюдициален въпрос

12. В е дружество, установено в Нидерландия и регистрирано за целите на ДДС в тази държава членка. Към релевантния момент (април 2012 г.) то е регистрирано за целите на ДДС и в Полша.

13. През този период то действа като посредник във верижни доставки, отнасящи се до едни и същи стоки и включващи най-малко трима различни оператори. В закупува стоки от ВОР и след това ги препродава на свои клиенти. Стоките са изпращани директно от първоначалния доставчик в Полша (ВОР) на последния оператор във верижните доставки.

14. При придобиването на стоките от ВОР В използва полския си номер по ДДС. В счита тези доставки за вътрешни и съответно прилага за тях ставка на ДДС в размер на 23 %. След това В квалифицира като вътреобщностни доставките, които извършва на своите клиенти, облагаеми с 0 %. Тези клиенти декларират приложимия за вътреобщностното придобиване ДДС.

15. С решението си от 11 юни 2015 г. Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (директор на службата за данъчен контрол, Р., Полша, наричан по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“) преквалифицира разглежданата сделка, след като стига до заключението, че доставката, към която следва да се отнесе превозът, е неправилно квалифицирана. Докато В отнася превоза към втората доставка (от него до неговите клиенти), първоинстанционният данъчен орган счита, че превозът е трябвало да се отнесе към първата доставка от веригата, извършена от ВОП до В. Съответно той счита, че първата сделка представлява вътреобщностна доставка, която е трябвало да бъде декларирана като вътреобщностно придобиване от В в държавата членка по местоназначение на стоките, за което В е трябвало да се регистрира там, докато доставките от В до неговите клиенти там е трябвало да бъдат обложени с данък като вътрешни сделки.

16. Освен това, тъй като В използва полския си регистрационен номер по ДДС, т.е. номер по ДДС, издаден от държава членка, различна от държавата членка, в която завършва превозът на разглежданите стоки, на основание член 25, параграф 2, точка 1 от ЗДДС, с който се транспонира член 41 от Директивата за ДДС, първоинстанционният данъчен

орган стига до заключението, че B трябва да декларира ДДС за своето (преквалифицирано) вътреобщностно придобиване в Полша. Същевременно той потвърждава, че BOP е трябвало да начисли ДДС в размер на 23 % за доставката си за B[4] и че B няма право да приспадне съответния ДДС по получени доставки[5].

17. С решението си от 11 септември 2015 г. Dyrektor Izby Skarbowej w W. (директор на данъчна камара B.) по същество потвърждава тези констатации[6].

18. B обжалва това решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Варшавски областен административен съд, Полша), който отхвърля жалбата му като неоснователна.

19. Този съд споделя мнението на данъчните органи, че B квалифицирал неправилно и двете разглеждани доставки и определил погрешно доставката, към която е трябвало да се отнесе превозът.

20. B подава касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), т.е. запитващата юрисдикция.

21. Пред тази юрисдикция B изтъква, че член 25, параграф 1 и параграф 2, точка 1 от ЗДДС е приложен неправилно, тъй като тези разпоредби се прилагат само за вътреобщностни придобивания, а не за национални положения (т.е., както обяснява B, когато превозът на стоките започва в държавата членка, издала регистрационния номер по ДДС). B изтъква също така, че е налице неправилно прилагане на член 25, параграф 2 от ЗДДС, както и на член 41 от Директивата за ДДС във връзка с член 16 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011[7], тъй като член 25, параграф 2 от ЗДДС е приложен към сделка, която вече е обложена като вътрешна сделка в Полша. На последно място B твърди, че член 25, параграф 2, точка 1 от ЗДДС е приложен неправилно към неговото положение, тъй като разглежданите доставки са обложени в държавите членки, в които завършва превозът (от страна на неговите клиенти).

22. Запитващата юрисдикция отбелязва, че ДДС е платен на всеки етап от разглежданата верига и че нищо не сочи наличие на измама. Тази юрисдикция посочва, че именно неправилното определяне на разглежданите доставки от страна на B води до начисляване на ДДС на този оператор в Полша.

23. Тя отбелязва също така, че полските данъчни органи нямат компетентност да проверят цялата верига от разглеждани доставки, което означава, че не може да бъде взет предвид ДДС, платен от клиентите на B в държавата членка по местоназначение на стоките. Според запитващата юрисдикция това води до непропорционална данъчна тежест за B.

[4] От акта за преюдициално запитване следва, че отказът за освобождаване на преквалифицираната вътреобщностна доставка произтича от действащата към релевантния момент национална норма, съгласно която освобождаване не може да бъде предоставено, когато купувачът действа с национален идентификационен номер по ДДС.

[5] Актът за преюдициално запитване не съдържа информация за причините, поради които е отказано правото на приспадане на B.

[6] От акта за преюдициално запитване следва, че директорът на данъчна камара B. отменя решението на първоинстанционния данъчен орган и за април 2012 г. определя данък за възстановяване в малко по-голям размер. Посочва се също така, че тази промяна е ирелевантна за поставения въпрос, тъй като директорът на данъчна камара B. потвърждава фактическите и правните констатации, направени на първа инстанция.

[7] Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 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 77, 2011 г., стр. 1).

24. При това положение Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„Допускат ли член 41 от [Директивата за ДДС] и принципите на пропорционалност и на неутралност, в случай като разглеждания в главното производство, прилагането на национална разпоредба като член 25, параграф 2 от [ЗДДС] по отношение на сделката за вътреобщностно придобиване, извършено от данъчнозадължено лице,

– ако за придобиването вече е бил приложен ДДС на територията на държавата членка, в която завършва изпращането, от лицата, придобиващи стоките от това данъчнозадължено лице,

– като се има предвид, че действията на данъчнозадълженото лице не са свързани с данъчна измама, а са резултат от погрешна идентификация на доставките в рамките на верижни сделки и това лице посочва полски идентификационен номер по ДДС за целите на вътрешна, а не на вътреобщностна доставка?“.

25. Писмени становища по настоящото дело представят B, Dyrektor Izby Skarbowej w W. (директор на данъчна камара B.), полското правителство и Европейската комисия. Тези страни са изслушани и в съдебното заседание, проведено на 27 януари 2022 г.

IV. Анализ

26. За прилагането на член 41 от Директивата за ДДС трябва да е налице, наред с другото, вътреобщностно придобиване на стоки. Дали дадена доставка в рамките на верига (като първата разглеждана доставка в главното производство) може да бъде определена като такава зависи от „отнасянето на превоза“ към определена доставка. Тъй като страните представят различни становища относно начина, по който следва да се прецени това, ще започна настоящото заключение с предварителни бележки именно по този въпрос (A). След това ще разгледам въпроса, залегнал в основата на настоящото дело, като се спра на логиката на член 41 от Директивата за ДДС (Б) и като разгледам приложимостта му към главното производство (B).

A. Предварителни бележки по отнасянето на превоза към определена доставка

27. Следва да се отбележи, че при преценката на данъчното третиране на доставките на стоки, които представляват част от верига, от първостепенно значение е да се установи към кой точно сегмент от веригата следва да се отнесе извършеният в този контекст превоз. По този начин се определя коя част от доставките трябва да се квалифицира като вътреобщностна доставка и съответно трябва да бъде освободена от ДДС от държавите членки, както е предвидено в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

28. В редакцията си, приложима към фактите в главното производство, тази разпоредба гласи, че „[д]ържавите 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“ [8].

29. При тълкуването на тази разпоредба Съдът постановява, че в контекста на верига от последователни доставки, довели до един-единствен вътреобщностен превоз, този превоз „може да се отнесе само към една от тези доставки, която съответно ще бъде единствената освободена […]“ [9].

30. Съдът постановява, че за да се определи към коя от доставките във веригата трябва да се отнесе превозът, следва да се извърши цялостна преценка на всички обстоятелства на конкретния случай [10]. В този контекст Съдът подчертава значението на определянето в кой момент е станало прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като собственик [11].

31. В настоящия случай B и директорът на данъчна камара B. са на различно мнение по въпроса към коя доставка трябва да се отнесе превозът, чрез който стоките на първия оператор във веригата (BOP) са изпратени до последния такъв (клиентите на B). Докато B счита, че този превоз трябва да се отнесе към втората доставка от веригата, а именно към собствените му доставки до неговите клиенти, според директора на данъчна камара B. превозът трябва да се отнесе към първата доставка (от BOP на B). Тази разлика в гледната точка впоследствие е отразена в разминаване в съответните им преценки коя от доставките представлява вътреобщностна доставка. На свой ред това определя техните възгледи относно данъчното третиране на всяка от разглежданите доставки.

32. В настоящото производство B се позовава по-специално на член 36a от Директивата за ДДС, като твърди, че позицията му относно отнасянето на превоза към съответната доставка е в съответствие с втора алинея от тази разпоредба.

33. Отбелязвам, че член 36a от Директивата за ДДС действително уточнява въпроса за отнасянето на превоза в рамките на верижни доставки, като във втора алинея се предвижда, че „изпращането или превозът се отнасят само към доставката на стоки от междинния оператор, когато междинният оператор [какъвто е B в настоящия случай] е съобщил на своя доставчик идентификационния номер по ДДС, който му е издаден от държавата членка, от която стоките са изпратени или превозени“. Следователно, ако тази разпоредба беше приложима към разглеждания случай, с нея щеше да се потвърди позицията на B. Според мен обаче в настоящия случай B не може да се позове на тази разпоредба, тъй като тя е въведена в Директивата за ДДС с Директива 2018/1910 [12], т.е. няколко години след осъществяването на разглежданата сделка. Като такава тя не е приложима ratione temporis към настоящия случай. Освен това не виждам нищо нито в текста на Директива 2018/1910, нито в неговия генезис, което да подкрепя твърдението на B, че съдържанието на член 36a, параграф 2 от Директивата за ДДС отразява съществуващата преди това практика на Съда.

[8] Член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС е изменен с Директива 2018/1910. Ще се спра по-подробно на промяната в точка 57 от настоящото заключение.

[9] Вж. например решение от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 70 и цитираната съдебна практика), или решение от 23 април 2020 г., Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, т. 43 и цитираната съдебна практика).

[10] Вж. например решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 27), или решение от 23 април 2020 г., Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, т. 43 и цитираната съдебна практика).

[11] Вж. скорошните решения от 19 декември 2018 г., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, т. 70 и 72), и от 10 юли 2019 г., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, т. 39). За допълнителни насоки вж. също така заключението на генералния адвокат Kokott по дело AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, т. 58—64), в което тя изрично подчертава свързания риск от случайно погиване на стоката по време на превоза.

[12] Вж. по-горе бележка под линия 3 от настоящото заключение.

34. От предложението на Комисията, довело до приемането на Директива 2018/1910, следва, че тази разпоредба е резултат от искането на държавите членки за „законодателни подобрения с цел увеличаване на правната сигурност за операторите при определяне на доставката във веригата от сделки, към която трябва да бъде отнесен [вътреобщностният превоз]“ [13]. Други подготвителни документи също разкриват намерение на законодателя на Съюза „да се избегне появата на различни подходи сред държавите членки, което може да доведе до двойно данъчно облагане или до необлагане, и […] да се увеличи правната сигурност за операторите“ [14]. Понастоящем това опасение е изразено в съображение 6 от Директива 2018/1910.

35. Според мен тези данни потвърждават, че отнасянето на превоза към съответната сделка в главното производство трябва да се прецени с оглед на съдебната практика, посочена в точка 30 по-горе, която отразява положението преди приемането на посочената директива. Този извод се потвърждава от обяснителната бележка относно т.нар. „бързи решения“, в която се посочва, че „Директивата за ДДС в редакцията [ѝ] отпреди 1 януари 2020 г. […] не предвижда никакво конкретно правило за отнасянето на вътреобщностния превоз на стоките“, в резултат на което същото е трябвало да се направи въз основа на „цялостна оценка на всички конкретни обстоятелства във всеки отделен случай“ [15].

36. Като се имат предвид тези уточнения, припомням, че запитващата юрисдикция, която разполага с изключителното правомощие да установи и прецени фактите по главното производство [16], следва да определи отнасянето на превоза в рамките на разглежданите верижни доставки [17]. Следователно извършеният по-долу анализ е релевантен само ако запитващата юрисдикция потвърди, че превозът следва да се отнесе към първата разглеждана доставка.

Б. Логиката в основата на член 41 от Директивата за ДДС

37. Вътреобщностното придобиване на стоки по принцип трябва да се облага в държавите членки, в които завършва превозът на стоките. Това е предвидено в член 40 от Директивата за ДДС и отразява основното правило на действащия режим на общата система на ДДС, съгласно който правомощието за облагане се предоставя на държавата, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки [18].

[13] Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на хармонизирането и опростяването на някои правила от системата на данъка върху добавената стойност и въвеждането на окончателната система за данъчно облагане на търговията между държавите членки (COM(2017) 569 final), стр. 11 in fine.

[14] Вж. документ ST 10335 2018 INIT на Съвета от 20 юни 2018 г., съображение 7 от предложения текст.

[15] Европейска комисия, Обяснителни бележки относно промените на ДДС в ЕС по отношение на режима на складиране на стоки до поискване от клиента, верижните сделки и освобождаването на вътреобщностните доставки на стоки („бързи решения за 2020 г.“), Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета, Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1912 на Съвета, Регламент (ЕС) 2018/1909 на Съвета, 2019 г. (наричани по-нататък „обяснителните бележки относно бързите решения за 2020 г.“), точка 3.2.

[16] Вж. например решение от 13 януари 2022 г., Benedetti Pietro e Angelo и др. (C-377/19, EU:C:2022:4, т. 37 и цитираната съдебна практика).

[17] За насоки вж. например препратките в бележки под линия 10 и 11 по-горе.

[18] Вж. съображение 10 от Директивата за ДДС и например решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 43 и цитираната съдебна практика).

38. С дерогация (но без да се засяга горепосоченото основно правило) член 41 от Директивата за ДДС определя — казано по-просто — че мястото на вътреобщностно придобиване на стоки (и следователно мястото на облагане) е и държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, под който действа придобиващото стоките лице, освен когато ДДС е бил приложен на мястото, където завършва превозът на стоките.

39. Според Съда член 41 от Директивата за ДДС „цели, от една страна, да гарантира облагането на разглежданото вътреобщностно придобиване, и от друга страна, да избегне двойното данъчно облагане на едно и също придобиване“ [19].

40. Целта да се предотвратят данъчни загуби отразява несигурността в коя държава членка реално ще завърши изпращането или превозът [20]. Вътреобщностното придобиване на стоки следва осъществяването на вътреобщностна доставка на стоки, която по принцип трябва да бъде освободена съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС [21]. Следователно, за да се избегнат данъчни загуби, е важно да се гарантира, че същата операция се облага с данък от лицето, което извършва придобиването.

41. Несъмнено при преследването на тази цел член 41 от Директивата за ДДС поражда възможност за двойно данъчно облагане, тъй като създава две места на придобиване на стоките — едно в държавата членка, която издава идентификационния номер по ДДС, което представлява фиктивното място на придобиване, а другото — в държавата членка, в която завършва превозът на стоките (което е реалното място на придобиване).

42. Такова двойно данъчно облагане обаче следва да бъде само временно, тъй като член 41, втора алинея от Директивата за ДДС предвижда корективен механизъм, който се изразява във възможността съответният оператор да докаже, че сделката е обложена в съответствие с член 40 от Директивата за ДДС, т.е. в държавата членка, в която завършва превозът. При това положение „данъчната основа следва да се намали съответно в държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването“.

43. Така, чрез възможността за използване на този корективен механизъм, член 41 от Директивата за ДДС цели избягване на двойното данъчно облагане [22]. Това е и пореден израз на целта за прехвърляне на данъчните приходи към държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на стоките [23].

B. Приложимост на член 41 от Директивата за ДДС в главното производство

44. В настоящото производство въпросът за приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС в главното производство е разгледан от различни гледни точки. За да преценя тези различни гледни точки, първо ще разгледам довода на B, че изобщо не се допуска

[19] Вж. в контекста на член 28б, A, параграф 2 от Шеста директива, който съответства на член 41 от Директивата за ДДС, решение от 22 април 2010 г., X (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 35). 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).

[20] В контекста на член 28б, A, параграф 1 от Шеста директива, който съответства на член 40 от Директивата за ДДС, е отбелязано, че „[н]е е достатъчно сигурно дали е извършено преместването [на стоките от една държава членка в друга], докато стоките не са преминали границата“. Заключение на генералния адвокат Kokott по дело Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:7, т. 46).

[21] Вж. също така предложението на Комисията (COM(2017) 569 final), стр. 2, цитирано по-горе в бележка под линия 13.

[22] В контекста на Шеста директива, решение от 22 април 2010 г., X (C-536/08 и C-539/08 EU:C:2010:217, т. 35).

[23] Пак там, точка 44. Вж. по-горе точка 37 от настоящото заключение.

прилагане на член 41 от Директивата за ДДС, тъй като B е извършил придобиването с полския си идентификационен номер по ДДС, т.е. с идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по произход на стоките (1).

45. Тъй като ще стигна до извода, че последното обстоятелство допуска прилагането на член 41 от Директивата за ДДС към релевантния момент, след това ще се спра на въпроса на запитващата юрисдикция относно значението на факта, че клиентите на B са платили данък върху *втората* операция от разглежданата верига (2).

46. В това отношение също ще стигна до заключението, че това обстоятелство не засяга прилагането на член 41 от Директивата за ДДС. При това положение ще изляза извън рамките на изрично поставения въпрос и ще разгледам обстоятелството, че след преквалифицирането на *първата доставка* от разглежданата верига националните органи я третират като неосвободена вътреобщностна доставка. С оглед на това специфично обстоятелство ще стигна до заключението, че прилагането на националната правна уредба, с която се транспонира член 41 от Директивата за ДДС, поражда непропорционална данъчна тежест и не се допуска (3).

1. Приложим ли е член 41 от Директивата за ДДС, когато междинният оператор използва идентификационния номер по ДДС, издаден от държавата членка по произход на стоките?

47. В твърди, че член 41 от Директивата за ДДС не може да се приложи в главното производство, тъй като към момента, в който B е придобило стоките от BOP, то е използвало полския си регистрационен номер по ДДС, който е издаден от държавата членка по произход на стоките. Според B това положение представлява вътрешна доставка, към която член 41 от Директивата за ДДС не може да се приложи.

48. Признавам, че фактите по настоящото дело не отразяват типичния сценарий, който би бил взет предвид, когато се обсъжда член 41 от Директивата за ДДС. В действителност такъв сценарий би включвал три държави членки, при което данъчнозадължено лице, установено например в Нидерландия, придобива под своя нидерландски регистрационен номер по ДДС стоки в Полша, които трябва да бъдат доставени в Германия[24]. При това положение нидерландските органи биха действали въз основа на фикцията, предвидена в член 41 от Директивата за ДДС, за да „гарантират“ събирането на данъка, освен ако и докато данъкът реално бъде платен в държавата членка по крайното местоназначение на стоките (Германия в конкретния пример).

49. При това положение не виждам нищо нито в текста на член 41 от Директивата за ДДС, нито в неговия контекст или целта му[25], което да ограничава прилагането на тази разпоредба до хипотезата, включваща три държави членки, и което във всеки случай да подкрепя позицията на B, когато се разглежда в светлината на разпоредбите на Директивата за ДДС, които са били приложими към релевантния момент.

[24] Вж. например практическите примери, дадени в този смисъл, в Ben Terra, Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2021, т. 11.3.1, както и примерите в контекста на германското законодателство, транспониращо член 41 от Директивата за ДДС, дадени от Marchal в Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuerrecht, UStG, § 3d, т. 16 или от Hummel в Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, т. 14.387.

[25] Припомням, че „при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част“. Вж. например решение от 19 април 2018 г., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, т. 33 и цитираната съдебна практика).

50. *Първо*, що се отнася до текста, от член 41 от Директивата за ДДС следва, че органите на държавата членка, които са издали идентификационния номер по ДДС, могат да упражнят правомощията си, предвидени в тази разпоредба, когато е налице вътреобщностно придобиване на стоки и когато търговецът е действал с идентификационния номер по ДДС, издаден от тази държава членка. Тези условия изглежда са изпълнени в главното производство. За сметка на това текстът на тази разпоредба не обвързва нейното прилагане с конкретно идентифициране по ДДС[26].

51. *Второ*, като разглежда по-широкия нормативен контекст, В твърди, че следва да се вземе предвид член 20 от Директивата за ДДС, от който според тази страна следва, че за да е налице вътреобщностно придобиване на стоки, търговецът трябва да е действал с регистрационен номер по ДДС, издаден от държава членка, различна от държавата по произход на стоките.

52. Член 20 от Директивата за ДДС определя понятието „вътреобщностно придобиване на стоки“, като гласи, че то представлява „придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките“.

53. В съдебното заседание В обяснява по същество, че член 41 от Директивата за ДДС не може да разшири понятието „вътреобщностно придобиване“, както е определено в член 20 от същата директива. Според В член 41 от Директивата за ДДС просто въвежда специален механизъм за данъчно облагане на вътреобщностните придобивания. В твърди, че понятието за вътреобщностно придобиване изисква държавите членки по изпращане и местоназначение на стоките да са различни. Според В обаче в случая полските органи облагат вътреобщностното придобиване на стоки в държавата членка по произход, въпреки че тези стоки са превозени от въпросната държава. В е на мнение, че при това положение операцията трябва да бъде обложена като вътрешна.

54. Противно на доводите на В, не виждам по какъв начин съгласно правилата на Директивата за ДДС, приложими ratione temporis в главното производство, предвиденото в член 20 от Директивата за ДДС определение би обвързало извода дали дадена операция представлява вътреобщностно придобиване с използването на конкретен идентификационен номер по ДДС.

55. Преди приемането на Директива (ЕС) 2018/1910[27] Съдът се позовава на текста на член 20 и на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС (във вида, който е в сила към онзи момент), за да приеме, че „мястото, където търговецът е регистриран за целите на ДДС, не е критерий за квалификацията „вътреобщностна доставка“ или „вътреобщностно придобиване“[28].

56. Всъщност понятието за вътреобщностно придобиване, определено в член 20 от Директивата за ДДС, е обвързано с понятието за вътреобщностна доставка в член 138, параграф 1 от същата директива, тъй като по принцип вътреобщностно придобиване може

[26] За разлика от други разпоредби на Директивата за ДДС. Вж. например член 141, букви а), в) и г) от Директивата за ДДС.

[27] Вж. по-горе бележка под линия 3 от настоящото заключение.

[28] Решение от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 42). Вж. също решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 30 и цитираната съдебна практика).

да съществува само когато първо е налице вътреобщностна доставка[29]. Тъй като приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС изисква наличието на вътреобщностно придобиване, както следва от неговия текст, тази разпоредба на свой ред е обвързана както с член 20, така и с член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС[30].

57. Следва да се отбележи, че посочената в точка 55 по-горе практика на Съда понастоящем трябва да се тълкува в светлината на извършените впоследствие промени в текста на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС. Тази разпоредба определя материалноправните условия, при които вътреобщностната доставка трябва да бъде освободена. По-специално и до приемането на Директива 2018/1910[31], задължението за освобождаване възниква, когато „правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката“[32]. С приемането на Директива 2018/1910 законодателят на Съюза добавя ново условие, съгласно което „данъчнозадълженото лице или данъчно незадълженото юридическо лице, за което е извършена доставката, [трябва да бъде] идентифицирано за целите на ДДС в държава членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките“, и това лице „е посочило този идентификационен номер по ДДС на доставчика“, както е предвидено понастоящем в член 138, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.

58. Следователно обстоятелството, че купувачът използва идентификационен номер по ДДС, който е издаден от държава членка, *различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките*, се превръща в допълнително материалноправно условие за освобождаването на вътреобщностна доставка на стоки[33].

59. Според мен това има значение за тълкуването на член 20 от Директивата за ДДС в сегашния му вид, защото, както е отбелязано в точка 40 по-горе, вътреобщностното придобиване логично следва от вътреобщностна доставка. С други думи, първото не може да възникне при липсата на второто, тъй като вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване са по същество двете страни на една и съща монета. На свой ред промяната на материалноправните условия за освобождаването на вътреобщностните доставки по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС понастоящем засяга и приложното поле на член 41 от Директивата за ДДС, защото — както е посочено и както B по принцип правилно твърди — за да се приложи член 41 от Директивата за ДДС, трябва да е налице вътреобщностно придобиване по смисъла на член 20 от Директивата за ДДС.

60. При все това важната промяна в текста на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, с която регистрационният номер по ДДС се превръща от формално в материалноправно изискване, е направена от законодателя на Съюза с приемането на Директива

[29] Като се има предвид, че „понятията за вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване имат обективен характер и се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните сделки“. Вж. например решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 28 и цитираната съдебна практика).

[30] Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело X (C-84/09, EU:C:2010:252, т. 49), в което тя отбелязва, че „държавите членки следва да изхождат от уеднаквено тълкуване на разпоредбите относно освобождаването от ДДС на вътреобщностните доставки (член 138 от [Директивата за ДДС]) и относно облагането с ДДС на вътреобщностното придобиване (член 20 от [Директивата за ДДС])“.

[31] Вж. по-горе бележка под линия 3 от настоящото заключение.

[32] Вж. например решение от 9 октомври 2014 г., Траум (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 24 и цитираната съдебна практика).

[33] Обяснителни бележки относно бързите решения за 2020 г., вж. по-горе бележка под линия 15, точка 1.1., стр. 9. Вж. също предложение на Комисията (COM(2017) 569), вж. по-горе бележка под линия 13, стр. 10 и 11.

2018/1910[34], докато разглежданият случай попада в обхвата на предишния режим, при който идентификационният номер по ДДС не се счита за материалноправно, а по-скоро за формално изискване[35]. Следователно, както вече отбелязах, фактът, че B е използвало идентификационния номер по ДДС, издаден от държавата членка по произход на стоките, сам по себе си не изключва вътреобщностния характер на сделката и приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС към фактите в главното производство.

61. При това положение ще разгледам дали двете цели, преследвани с член 41 от Директивата за ДДС, а именно да се предотвратят неплащането на данъци и двойното данъчно облагане, подкрепят предложеното от мен тълкуване на тази разпоредба.

62. В тази връзка отбелязвам, че и двете цели могат да бъдат ефективно преследвани от органите на държавата членка по произход на стоките, когато тя е и държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, използван за съответната сделка.

63. Съдът приема, че „предоставянето на такъв номер [по ДДС] осигурява доказването на данъчния статут на данъчнозадълженото лице за целите на прилагането на ДДС и улеснява данъчния контрол върху вътреобщностните операции“[36]. Несъмнено идентификационният номер по ДДС може да изпълнява тази роля и да улеснява данъчния контрол, когато този контрол се извършва от органите на държавата членка по произход на стоките и когато те действат съгласно член 41 от Директивата за ДДС.

64. Това означава, че държавата членка по произход на стоките, каквато е Полша в настоящия случай, ще представлява мястото, което се счита за мястото на въпросното вътреобщностно придобиване въз основа на установената в член 41 от Директивата за ДДС фикция, така че да се гарантира събирането на данъка и да се предотврати неплащането на данъци. Тя също така ще може да гарантира избягване на двойното данъчно облагане чрез прилагане на корективния механизъм, ако съответният търговец представи доказателства за плащането на данъка в държавата членка по крайното местоназначение на стоките.

65. С други думи, ролята, която изпълнява издалата идентификационния номер по ДДС държава членка, когато действа въз основа на фикцията съгласно член 41 от Директивата за ДДС, по никакъв начин не е възпрепятствана, когато тази държава членка е и държавата по произход на стоките.

66. С оглед на тези съображения считам, че обстоятелството, че при действията си в период, към който Директива 2018/1910 не се прилага ratione temporis, междинен оператор във верига от доставки като B използва идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по произход на стоките, не засяга приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС за извършеното от този оператор придобиване.

[34] В съображение 3 от Директива 2018/1910 се припомня, че „Съветът прикани Комисията да внесе някои подобрения в правилата за ДДС на Съюза по отношение на трансграничните сделки, във връзка с ролята на идентификационния номер по ДДС в контекста на освобождаването на вътреобщностните доставки, режима на складиране на стоки до поискване от клиента, верижните сделки и доказателството за превоз за целите на освобождаването на вътреобщностните сделки“. Вж. също съображение 7.

[35] Вж. например решения от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 41 и 42), или от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 29 и цитираната съдебна практика). Вж. също обяснителните бележки относно бързите решения от 2020 г., цитирани по-горе в бележка под линия 15, точка 4.3.1, стр. 71.

[36] Решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 60).

2. Релевантност на прилагането на данъка за придобиването в държавата членка по местоназначение от клиентите на междинния оператор в рамките на верижни доставки

67. Не се оспорва, че в настоящия случай ДДС е приложен на всеки етап от въпросната верига, включително от клиентите на B за придобиването на стоките в държавата членка по местоназначение.

68. Запитващата юрисдикция подчертава последното обстоятелство и по същество иска да се установи дали това конкретно обстоятелство възпрепятства националните органи да задължат B да заплати ДДС за преквалифицираното вътреобщностно придобиване на стоки чрез прилагане на националната разпоредба, с която се транспонира член 41 от Директивата за ДДС. Този въпрос се основава на схващането, че не е имало измама и че търговецът, действащ като междинен оператор във веригата (в случая B), е допуснал грешка при квалифицирането на съответните доставки от разглежданата сделка.

69. Доколкото разбирам, запитващата юрисдикция счита, че на B е наложена несъразмерна данъчна тежест, тъй като, от една страна, клиентите на B прилагат ДДС в държавата членка по крайното местоназначение на стоките (върху сделка, която се предполага, че считат за вътреобщностно придобиване), а от друга страна, полските данъчни органи искат от B да заплати ДДС за първата доставка, извършена на B от BOP, след преквалифицирането ѝ като вътреобщностна доставка и третирането ѝ съгласно националните разпоредби, с които се транспонира член 41 от Директивата за ДДС.

70. По принцип Комисията отбелязва същото.

71. Независимо от това не считам, че обстоятелството, че клиентите на B са обложили придобиването на стоките в държавата членка по местоназначение, играе някаква роля при преценката дали е приложим член 41 от Директивата за ДДС.

72. Този извод следва от много простата причина, че приложеният от клиентите на B данък се отнася до *тяхното* придобиване на стоките, доставени им от B, докато главното производство се отнася до приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС към *извършеното от B* придобиване на стоки, доставени му от BOP. С други думи, приложеният от клиентите на B данък представлява облагане с данък на *втората* доставка от разглежданата верига, докато главното производство се отнася до облагането на *първата* доставка от същата верига. Това са две различни операции и като такива данъчните задължения, свързани с тях, представляват тежест за различни оператори.

73. Поради това считам, че B не би могъл да се позове на приложения от неговите клиенти ДДС пред полските органи съгласно корективния механизъм (ако приложимостта на член 41 от Директивата за ДДС бъде потвърдена). Според мен, първо, текстът на тази разпоредба изключва тази възможност, тъй като фикцията за придобиване в държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, повече не се прилага, когато „лицето, придобиващо стоките, установи че ДДС е бил приложен за *това придобиване* в [държавата членка по местоназначение на стоките]“ [37]. Според мен и както по същество твърди полското правителство, изразът „това придобиване“ логично се отнася до

[37] Курсивът е мой.

вътреобщностното придобиване, извършено от „лицето, придобиващо стоките“, което следователно е потенциално задължено да заплати ДДС по силата на член 41 от Директивата за ДДС.

74. Второ, отчитането на обстоятелството, че клиентите на B са приложили ДДС, за да се намали данъчната тежест, понесена от самото B, не може да допринесе за постигането на нито една от двете цели, преследвани с член 41 от Директивата за ДДС.

75. В това отношение то не гарантира ефективното събиране на данъка, тъй като по същество при тези обстоятелства не би могло да се събере данък за конкретно вътреобщностно придобиване въз основа на фикцията, установена в член 41 от Директивата за ДДС. A fortiori, корективният механизъм, използван при тези обстоятелства, не би могъл да се използва, за да се избегне двойното данъчно облагане, тъй като в разглеждания сценарий B не би било обложено в държавата членка по местоназначение на стоките и следователно данъкът по принцип би бил възстановен на търговец, който в този сценарий не е платил никакъв данък в държавата членка по местоназначение.

76. С оглед на гореизложеното стигам до извода, че член 41 от Директивата за ДДС и принципите на неутралност и пропорционалност допускат прилагането на член 25, параграф 2 от ЗДДС по отношение на вътреобщностно придобиване на стоки от данъчнозадължено лице, когато лицата, които придобиват стоките от въпросното данъчнозадължено лице, са приложили ДДС за придобиването на тези стоки на територията на държавата членка, в която завършва превозът.

77. При това положение съм съгласен със запитващата юрисдикция и с Комисията, че фактите по делото, както са представени в акта за преюдициално запитване, действително, изглежда, разкриват проблем, свързан с непропорционална данъчна тежест, което според мен in fine не допуска прилагането на член 41 от Директивата за ДДС в главното производство.

78. За разлика от запитващата юрисдикция и от Комисията обаче съм на мнение, че за да се прецени дали B е подложено на данъчна тежест, която е несъвместима с принципите на неутралност и пропорционалност на ДДС, вниманието трябва да се съсредоточи върху данъчните задължения на B във връзка с *първата* разглеждана *доставка*, тъй като главното производство се отнася конкретно до този оператор и до тази сделка.

79. В това отношение считам за проблематично, че националният закон, с който се транспонира член 41 от Директивата за ДДС, е приложен към (преквалифицирано) вътреобщностно придобиване, съответстващо на (преквалифицирана) вътреобщностна доставка, която обаче не е била освободена.

3. Релевантност на липсата на освобождаване на преквалифицираната вътреобщностна доставка

80. Запитващата юрисдикция отбелязва, че макар полските органи да преквалифицират доставката от BOP на B от национална на вътреобщностна, те поддържат, че тази доставка не може да бъде освободена от ДДС. Данъчните органи считат, че BOP е длъжно да начисли 23 % ДДС върху преквалифицираната вътреобщностна доставка, тъй като B използва полския номер по ДДС. Така B трябва да заплати ДДС, който му е фактуриран от BOP.

Освен това, както отбелязва запитващата юрисдикция, е отказано правото на B да приспадне съответния ДДС по получени доставки [38]. Запитващата юрисдикция също така добавя, че този въпрос не е обхванат от преюдициалното запитване, но отбелязва, че на B е начислен ДДС в размер на общо 46 % в резултат на този отказ.

81. В писменото си становище B посочва на тези факти, като твърди, че те не позволяват прилагането на член 41 от Директивата за ДДС.

82. Както правилно отбелязва полското правителство в съдебното заседание, тези факти не са посочени в поставения въпрос. Тъй като обаче те са ясно посочени в акта за преюдициално запитване (и са коментирани от B в писменото му становище и в съдебното заседание), ще ги разгледам по-долу с цел да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, който да ѝ позволи да се произнесе по делото, с което е сезирана. Независимо от това е ясно, че правната преценка на тези факти не попада в обхвата на настоящото дело [39].

83. За да се разбере член 41 от Директивата за ДДС, тази разпоредба трябва да се постави в контекста на по-широката система на Директивата за ДДС, съгласно която, от една страна, вътреобщностните доставки по принцип са освободени в държавите членки по произход на стоките, а от друга страна, вътреобщностните придобивания се облагат в държавата членка по местоназначение [40]. Това е израз на целта събирането на данъчните приходи да се предостави на държавите членки, в които се осъществява крайното потребление на доставените стоки.

84. Член 41 от Директивата за ДДС има за цел да гарантира събирането на ДДС именно в рамките на тази по-широка схема, като установява фикцията, че мястото на вътреобщностното придобиване е държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС. Тъй като вътреобщностното придобиване на стоки по принцип има за последица освободена от ДДС вътреобщностна доставка, е важно да се гарантира, че произтичащата от това операция се облага или в държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, или в държавата членка на (действително) придобиване.

85. При това положение припомням, че мерките, приети от държавите членки за гарантиране на правилното начисляване и събиране на данъка и за предотвратяване на измамите, не могат да се използват по начин, накърняващ принципа на неутралност на ДДС, съгласно който не се допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС и който има за цел данъчнозадълженото лице да бъде освободено изцяло от тежестта на ДДС в рамките на стопанската му дейност [41]. Освен това, в съответствие с принципа на пропорционалност, мерките, прилагани за гарантиране на ефективното събиране на данъци, „не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел“ [42].

[38] Както е отбелязано в бележка под линия 5 по-горе, в акта за преюдициално запитване не се съдържа информация относно мотивите за този отказ.

[39] Доколкото е от значение, припомням, че съгласно установената съдебна практика вътреобщностна доставка трябва да бъде освободена при изпълнение на материалноправните условия. Както е обяснено по-горе в точки 57—61 от настоящото заключение, тези условия понастоящем включват и идентификационния номер по ДДС. Разглежданият случай обаче не попада в обхвата на това ново правило ratione temporis.

[40] Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 24 и цитираната съдебна практика). Вж. също така предложението на Комисията (COM(2017) 569 final), стр. 2, цитирано по-горе в бележка под линия 13.

[41] За двата аспекта на принципа на неутралност вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, т. 57 и цитираната съдебна практика).

[42] Решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 53 и цитираната съдебна практика).

86. Фактът, че след преквалифицирането на извършена от ВОР на В вътреобщностна доставка националните органи решават да я третират като „неосвободена“, означава, че тази операция действително е обложена с данък в Полша.

87. Макар че ефективното ѝ данъчно облагане в държавата по произход на стоките не засяга правомощията на държавата членка по местоназначение[43], според мен това облагане прави спорна необходимостта от прилагането на член 41 от Директивата за ДДС, тъй като, както е посочено по-горе, данъкът е приложен и вече няма причина за опасения от възможно неплащане на данъци.

88. Въз основа на общата схема на освободени доставки и облагаеми придобивания член 41 от Директивата за ДДС предвижда намеса на държавата членка по регистрация за целите на ДДС, за да се предотвратят загуби, които може да възникнат в резултат на освобождаването от данък в държавата по произход на стоките. Въпреки това, тъй като в случая не е налице освобождаване от данък в държавата членка по произход на стоките, според мен не съществува риск от неплащане на данъци. Следователно няма причина за намеса на държавата членка по регистрация за целите на ДДС, както по същество твърди В.

89. Несъмнено, ако В трябваше да плати данъка върху преквалифицираното си вътреобщностно придобиване в държавата членка по местоназначение на стоките, то щеше да може да се позове на корективния механизъм по член 41 от Директивата за ДДС, както потвърди полското правителство в съдебното заседание. По този начин би била смекчена допълнителната данъчна тежест, която произтича понастоящем от прилагането спрямо В на член 25, параграф 2 от ЗДДС, разглеждан самостоятелно. Това обаче не променя началното схващане, че поради неосвобождаването на въпросната вътреобщностна доставка прилагането на тази разпоредба става ненужно и води до ненужна данъчна тежест.

90. При тези обстоятелства считам, че с прилагането на член 25, параграф 2 от ЗДДС към вътреобщностно придобиване, произтичащо от неосвободена вътреобщностна доставка, националните органи действат в нарушение на принципа на пропорционалност.

91. Изглежда, че ненужната данъчна тежест, наложена на В в резултат на прилагането на член 25, параграф 2 от ЗДДС, е допълнително утежнена от отказа да се приспадне ДДС върху получените доставки, платен от него за преквалифицираното вътреобщностно придобиване. Не считам обаче, че само по себе си това обстоятелство е решаващо за извода, до който стигнах по-горе, по отношение на неприложимостта на член 41 от Директивата за ДДС. Според мен този извод би бил същият, дори ако беше признато правото на приспадане, тъй като това обстоятелство не би повлияло на факта, че спорната преквалифицирана вътреобщностна доставка не е освободена, което, както обясних, прави безпредметно прилагането на член 41 от Директивата за ДДС.

[43] Съгласно член 16 от Регламент за изпълнение № 282/2011, посочен в бележка под линия 7 по-горе: „[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. […]“. Вж. също заключението на генералния адвокат Kokott по дело X (C-84/09, EU:C:2010:252, т. 49).

92. От гореизложеното следва, че член 41 от Директивата за ДДС и принципът на пропорционалност не допускат прилагането на член 25, параграф 2 от ЗДДС по отношение на вътреобщностно придобиване на стоки, когато това придобиване произтича от вътреобщностна доставка, която не е била третирана като освободена — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери.

V. Заключение

93. Предлагам на Съда да отговори на Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) следното:

„Член 41 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципите на неутралност и пропорционалност допускат прилагането на член 25, параграф 2 от ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите, „ЗДДС“) по отношение на вътреобщностно придобиване на стоки от данъчнозадължено лице, когато лицата, които придобиват стоките от въпросното данъчнозадължено лице, са приложили данък върху добавената стойност (ДДС) за придобиването на тези стоки на територията на държавата членка, в която завършва превозът.

Член 41 от Директива 2006/112 и принципът на пропорционалност обаче не допускат прилагането на член 25, параграф 2 от ЗДДС по отношение на вътреобщностно придобиване на стоки, когато това придобиване произтича от вътреобщностна доставка, която не е била третирана като освободена — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери“.