



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

У. ВОТ

представено на 30 ноември 2017 година¹

Дело C-580/16

Firma Hans Bühler KG

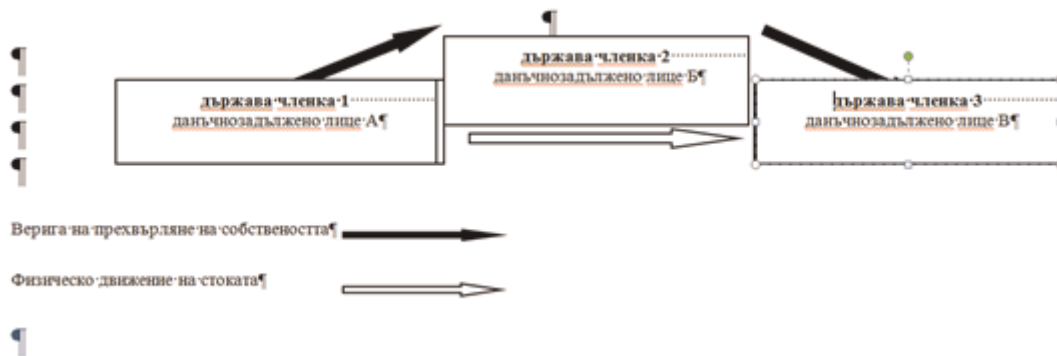
(Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Доставка на стоки, изпратени или превозени в Европейския съюз — Освобождаване — Доставка от данъчнозадължено лице от една държава членка на придобиващо лице в друга държава членка — Положение, в което данъчнозадълженото лице посочва във фактурата своя идентификационен номер по ДДС в трета държава членка“

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 141, буква в) и членове 42 и 265 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност², в приложимата за спора в главното производство редакция, във връзка с член 41, параграф 1 и членове 197 и 263 от нея.
2. Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Firma Hans Bühler KG и Finanzamt Graz-Stadt (Данъчна служба на град Грац, Австрия) във връзка с плащането на данък върху добавената стойност (ДДС) върху сделките, извършени между октомври 2012 г. и март 2013 г.
3. Целта му е да бъдат уточнени условията за прилагането на мярка за опростяване на облагането на сделките, в които участват три данъчнозадължени лица, идентифицирани за целите на ДДС в три различни държави членки.
4. В този конкретен случай на вътреобщностни придобивания, обикновено обозначавани с термина „тристранни операции“, дадена стока се доставя от данъчнозадължено лице А, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 1, на данъчнозадължено лице Б, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 2, което на свой ред доставя същата стока на данъчнозадължено лице В, идентифицирано за целите на ДДС в държава членка 3, като стоката директно се изпраща или превозва от държава членка 1 в държава членка 3, както е илюстрирано в схемата по-долу.

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“.



5. Преследваната цел е данъчнозадължено лице Б да бъде освободено от ДДС за извършеното от него вътреобщностно придобиване в държавата членка по мястото, в което пристига стоката, и следователно за него да отпадне задължението за идентифициране за целите на ДДС (наричано по-нататък „идентифицирането за целите на ДДС“) в тази държава членка, като последващото облагане на доставката трябва да бъде понесено в същата държава членка от данъчнозадължено лице В.

6. Ще застъпя тезата, че ако материалноправните условия за вътреобщностните придобивания са изпълнени, ползването от предвидената в член 141 от Директивата за ДДС мярка за опростяване не може да бъде отказано на данъчнозадължено лице Б с мотива, че то не трябва да бъде идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са отпътували стоките, или че обобщената декларация относно съответните операции не е била подадена или коригирана в изисквания срок.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

7. Член 40 от Директивата за ДДС гласи:

„За място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

8. Съгласно член 41 от тази директива:

„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.

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 42 от посочената директива предвижда:

„Член 41, алинея първа не се прилага и ДДС се счита за приложен за вътреобщностното придобиване на стоки в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

- а) лицето, придобиващо стоките, [докаже], че е извършило вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, идентифицирана в съответствие с член 40, за която лицето, за което е извършена доставката, е определено в съответствие с член 197 като платеща на ДДС;
- б) лицето, придобиващо стоките, е удовлетворило задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на обобщена декларация“.

10. Член 141 от същата директива гласи:

„Всяка държава членка взема специални мерки, за да гарантира, че ДДС не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки на нейна територия, извършени в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

- а) придобиването на стоките се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в съответната държава членка, а е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава членка;
- б) придобиването на стоките се извършва за целите на последващата доставка на тези стоки в съответната държава членка от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а);
- в) стоките, придобити по този начин от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а), се изпращат или превозват директно от държава членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка;
- г) лицето, до което се извършва последващата доставка, е друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в съответната държава членка;
- д) лицето, посочено в буква г), е определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата членка, в която се дължи данък[ът]“.

11. Съгласно член 197 от Директивата за ДДС:

„1. ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия:

- а) облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141;
- б) лицето, на което се доставят стоките, е друго данъчнозадължено лице, или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се извършва доставката;
- в) фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка на лицето, на което са доставени стоките, се изготвя в съответствие с глава 3, раздели 3—5.

2. Където е назначен данъчен представител като лицето — платец на ДДС, в съответствие с член 204, държавите членки могат да предвидят дерогация от параграф 1 от настоящия член“.

12. Член 262 от тази директива гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице, идентифицирано за целите на ДДС, представя обобщена декларация за следното:

- а) придобилите стоки лица, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки в съответствие с условията, определени в член 138, параграф 1 и параграф 2, буква в);
- б) лицата, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки, които са му били доставени посредством вътреобщностни придобивания, посочени в член 42 [...]“.

13. Съгласно член 263 от посочената директива:

„1. Обобщената декларация се изготвя за всеки календарен месец в срок, който не превишава един месец, и в съответствие с процедурите, които се определят от държавите членки.

1а. Независимо от това държавите членки могат да разрешат на данъчнозадължените лица — при условията и ограниченията, които те могат да определят — да представят обобщените декларации за всяко календарно тримесечие в срок, който не превишава един месец, считано от края на тримесечието, когато общата стойност за трите месеца без ДДС на доставките на стоки по член 264, параграф 1, буква г) и член 265, параграф 1, буква в) не надхвърля нито за съответното тримесечие, нито за никое от четирите предходни тримесечия, сумата 50 000 EUR или нейната равностойност в национална валута.

Предвидената в първата алинея възможност престава да се прилага при изтичане на месеца, по време на който общата стойност без ДДС на доставките на стоки по член 264, параграф 1, буква г) и член 265, параграф 1, буква в) надхвърли за текущото тримесечие сумата от 50 000 EUR или нейната равностойност в национална валута. В такъв случай се изготвя обобщена декларация за месеца или месеците, изминали от началото на тримесечието в срок, който не превишава един месец.

16. До 31 декември 2011 г. държавите членки могат да определят предвидената в параграф 1а сума на 100 000 EUR или нейната равностойност в национална валута.

[...]

2. Държавите членки разрешават и могат да изискват посочената в параграф 1 обобщена декларация да бъде представена по електронен път в съответствие с определените от тях условия“.

14. Член 265 от същата директива предвижда:

„1. В случай на вътреобщностни придобивания на стоки, както е посочено в член 42, данъчнозадълженото лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, която му е дала идентификационния номер по ДДС, под който същото е осъществило такива придобивания, посочва ясно следната информация в обобщената декларация:

- а) своя идентификационен номер по ДДС в тази държава членка и под който то е осъществило придобиването и последващата доставка на стоки;

- б) идентификационния номер по ДДС в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, на лицето, на което данъчнозадълженото лице е извършило последващата доставка;
- в) за всяко лице, за което е извършена последващата доставка, общата стойност, без ДДС, на извършените от данъчнозадълженото лице доставки в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките.
2. Стойността, посочена в параграф 1, буква в), се декларира за периода, определен в съответствие с член 263, параграфи 1—1в, през който ДДС е станал изискуем“.

15. Съгласно член 266 от Директивата за ДДС:

„Чрез дерогация от членове 264 и 265, държавите членки могат да предвидят в обобщената декларация да се предоставя допълнителна информация“.

Б. Австрийското право

16. Член 3, параграф 8 от Umsatzsteuergesetz 1994 (Федерален закон за данъка върху оборота) от 23 август 1994 г.³ гласи:

„Вътреобщностното придобиване се извършва на територията на държавата членка, където стоката пристига или [...] завършва превозът ѝ. Ако лицето, придобиващо стоките, използва в отношенията си с доставчика идентификационен номер по ДДС, който е получило от друга държава членка, то придобиването се счита за извършено на територията на тази държава членка, докато придобиващият не докаже, че придобиването е било обложено в посочената в първото изречение държава членка. Ако са представени такива доказателства, член 16 се прилага съответно“.

17. В приложимата към 2012 г. редакция⁴ на член 25 от UStG 1994, озаглавен „Тристранна операция“, се предвижда:

„Определение

- (1) Тристранна операция е налице, когато три данъчнозадължени лица в три различни държави членки сключват търговски сделки за една и съща стока, тази стока достига директно от първия доставчик до последния купувач и посочените в параграф 3 условия са изпълнени. Същото важи и когато последният купувач е юридическо лице, което не е данъчнозадължено лице или не придобива стоката за своята икономическа дейност.

Място на вътреобщностното придобиване при тристранна операция

- (2) Вътреобщностното придобиване по смисъла на член 3, параграф 8, второ изречение се счита за обложено с ДДС, когато данъчнозадълженото лице (придобиващият) докаже, че е налице тристранна операция и че е изпълнил(о) задължението си за деклариране съгласно член 6. Ако данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си за деклариране, освобождаването от облагане отпада с обратна сила.

Освобождаване при вътреобщностно придобиване на стоки

³ BGBl. 663/1994, наричан по-нататък „UStG 1994“.

⁴ BGBl. I, 34/2010.

- (3) Вътреобщностното придобиване се освобождава от ДДС при следните условия:
- a) данъчнозадълженото лице (придобиващият) няма местоживеене или седалище на територията на страната, но е идентифициран(о) за целите на ДДС на територията на [Съюза];
 - b) придобиването се извършва за целите на последваща доставка на данъчнозадълженото лице (придобиващия) на територията на страната в полза на друго данъчнозадължено лице или юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС на територията на страната;
 - c) придобитите стоки са с произход от държава членка, различна от тази, в която данъчнозадълженото лице (придобиващият) е идентифициран(о) за целите на ДДС;
 - d) правото на разпореждане с придобитите стоки преминава директно от първото данъчнозадължено лице или купувач към последния купувач (получател);
 - e) данъкът се дължи съгласно параграф 5 от получателя.

Издаване на фактура от придобиващия

- (4) ⁵ При прилагане на освобождаването по параграф 3 фактурата съдържа следните допълнителни данни:
- изрично посочване, че е налице вътреобщностна тристранна операция и че последният купувач е данъчнозадълженото лице,
 - идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице (придобиващият) е осъществил(о) вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките и
 - идентификационния номер по ДДС на получателя по доставката.

Платец на данъка

- (5) При тристранна операция данъкът се дължи от получателя по облагаемата доставка, ако издадената от придобиващия фактура отговаря на параграф 4.

Задължения на придобиващия

- (6) За да изпълни задължението си за деклариране по смисъла на параграф 2, данъчнозадълженото лице следва да посочи в обобщената декларация следните данни:
- идентификационния номер по ДДС, издаден на територията на страната, под който то е осъществило вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките,

⁵ Този параграф е изменен с Abgabenänderungsgesetz 2012 (Закон за изменение на данъчното облагане) от 14 декември 2012 г. (BGBl I, 112/2012), считано от 1 януари 2013 г. Той гласи:

„(4) Издаването на фактура се извършва по реда на законодателството на държавата членка, където придобиващият упражнява своята дейност. Ако доставката се извършва от мястото на стопанска дейност на придобиващия, релевантно е правото на държавата членка, където се намира това място [...]“

Ако за издаването на фактура е релевантен този федерален закон, фактурата следва да съдържа следните допълнителни данни:

- изрично посочване, че е налице вътреобщностна тристранна операция и че последният купувач е данъчнозадълженото лице,
- идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице (придобиващият) е осъществил(о) вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките, и
- идентификационния номер по ДДС на получателя по доставката“.

- идентификационния номер по ДДС на получателя по извършената от данъчнозадълженото лице последваща доставка, който му е издаден в държавата членка по местоназначение на изпратените или превозени стоки,
- за всеки от тези получатели — сумата на възнагражденията за доставките, извършени от данъчнозадълженото лице по този начин в държавата членка по местоназначение на изпратените или превозени стоки. Тези суми се декларират за календарното тримесечие, в което е възникнало данъчното задължение.

Задължения на получателя

(7) При изчисляване на данъка съгласно член 20 към определената сума се добавя дължимата по параграф 5 сума“.

18. Съгласно член 21, параграф 3 от UStG 1994 обобщени декларации се подават до изтичане на календарния месец, следващ отчетния период.

II. Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси

19. Firma Hans Bühler, командитно дружество, установено и идентифицирано за целите на ДДС в Германия, извършва дейност в тази държава членка като предприятие за производство и търговия. От октомври 2012 г. до април 2013 г.⁶ то е идентифицирано за целите на ДДС и в Австрия поради намерението му да открие място на стопанска дейност в тази държава членка. Към момента на отправяне на преюдициалното запитване това намерение все още не е осъществено⁷.

20. В периода от октомври 2012 г. до март 2013 г. това дружество купува многократно стоки от установени в Германия доставчици и след това ги продава на клиент, който е установен и идентифициран за целите на ДДС в Чешката република. Тези стоки са превозвани директно от германските доставчици до чешкия клиент. Firma Hans Bühler използва единствено своя австрийски идентификационен номер по ДДС за тези операции, които счита за тристранни.

21. Германските доставчици посочват своя германски идентификационен номер по ДДС, както и австрийския такъв номер на Firma Hans Bühler в издадените на това дружество фактури. То издава на чешкия си клиент фактури, съдържащи неговия австрийски идентификационен номер и чешкия идентификационен номер по ДДС на придобиващото лице. В тях се уточнява, че операциите са „вътреобщностни тристранни операции“ и че следователно крайното придобиващо лице е платецът на ДДС.

22. На 8 февруари 2013 г. Firma Hans Bühler подава пред австрийската данъчна администрация обобщени декларации за периода от октомври 2012 г. до януари 2013 г., в които посочва своя австрийски идентификационен номер по ДДС, както и чешкия такъв номер на крайното придобиващо лице. В полето „тристранни операции“ не са вписани никакви данни.

23. По-късно, на 10 април 2013 г., Firma Hans Bühler коригира тези обобщени декларации, като уточнява, че са били налице тристранни операции, и подава други обобщени декларации за месеците февруари и март 2013 г.

⁶ В точка 7 от акта за преюдициално запитване се уточнява, че към 10 април 2013 г. идентификационният номер по ДДС вече не е валиден.

⁷ В съдебното заседание представителят на това дружество уточнява, че то се е отказало от намерението си.

24. Данъчната служба на град Грац приема, че за операциите между германските доставчици и Firma Hans Bühler трябва да бъде начислен ДДС в Австрия за вътреобщностни придобивания.

25. Според тази служба са налице „неуспешни“ тристранни операции, тъй като въпросното данъчнозадължено лице не е изпълнило задължението си за деклариране и не е доказало, че операцията действително е била обложена с ДДС при крайното придобиване в Чешката република. Тази администрация счита също, че макар вътреобщностните придобивания да са били осъществени в Чешката република, те се считат и за извършени в Австрия, тъй като Firma Hans Bühler е използвало австрийски идентификационен номер по ДДС.

26. Жалбата на Firma Hans Bühler срещу това решение е отхвърлена от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с мотива, че по силата на член 25, параграф 2 от UStG 1994 за това придобиващо лице отпада освобождаването от облагане с ДДС върху вътреобщностните му придобивания поради неизпълнение от негова страна на специалното задължение за деклариране, изисквано по тази разпоредба. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) приема също, че австрийският идентификационен номер по ДДС на Firma Hans Bühler вече не е валиден към 10 април 2013 г. и че поради това то не е изпълнило и задължението за деклариране по член 25, параграф 6 от UStG 1994 за операциите за февруари и март 2013 г.

27. Firma Hans Bühler подава *ревизионна* жалба срещу това решение пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия).

28. Тази юрисдикция изразява съмнения по отношение на съществуващия консенсус между данъчнозадълженото лице, данъчната служба на град Грац и Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) относно приложимостта на правилата за тристранните операции.

29. След като посочва, че две „данъчнозадължени лица“, по смисъла на съдържащото се в член 25, параграф 1 от UStG 1994 определение, са установени в една и съща държава членка, а именно Федералната република, тази юрисдикция поставя въпроса относно последиците, които следва да се изведат от факта, че стоките са били изпратени или превозени от тази държава членка, с оглед на разпоредбите на член 141, буква в) от Директивата за ДДС, и следователно относно определящия елемент за квалифицирането на операцията. Ако следва да става въпрос единствено за използвания от данъчнозадълженото лице идентификационен номер по ДДС, тя изтъква евентуалните последици от такова разрешение в случай на идентифициране само за целите на извършване на тристранни операции.

30. Накрая, Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) изразява различие в анализа с данъчната служба на град Грац и Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) по отношение на правните последици от неизпълнението на задължението за деклариране с оглед на членове 41 и 42 от Директивата за ДДС и на практиката на Съда относно коригирането на фактурите.

31. При това положение Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постанови на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 141, буква в) от Директива[та за ДДС], от чиято разпоредба съгласно член 42 (във връзка с член 197) от Директива[та за ДДС] зависи неприлагането на член 41, параграф 1 от същата директива, да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие не е изпълнено, ако данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, включително когато за конкретното вътреобщностно придобиване на стоки данъчнозадълженото лице използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка?

- 2) Трябва ли членове 42 и 265 във връзка с член 263 от Директива[та за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че само представената в срок обобщена декларация води до неприлагането на член 41, параграф 1 от Директива[та за ДДС]?”.

III. Анализ

A. Предварителни бележки

32. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция приканва Съда да се произнесе за първи път по условията за прилагане на създадения с член 141 от Директивата за ДДС механизъм⁸, които трябва да бъдат изпълнени, за да не бъде вътреобщностното придобиване на стоки, извършено от данъчнозадължено лице за нуждите на последваща доставка на територията на една и съща държава членка, обложено с ДДС в тази държава членка.

33. Тъй като става въпрос за мярка за опростяване, струва ми се уместно в самото начало да я разгледам в по-общия контекст на правилата, приложими за вътреобщностния търговски обмен на стоки⁹, в който тя се вписва.

34. Член 141 от Директивата за ДДС по същество възпроизвежда член 28в, дял Д, точка 3), от първо до пето тире от Шеста директива.

35. Член 28в, дял Д от Шеста директива е въведен с член 1, параграф 22 от Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници¹⁰, с които се добавя дял XVIa, включващ членове 28a—28м, организиращи преходния режим на облагане на търговския обмен между държавите членки¹¹, и по-конкретно този на освобождаването.

36. Разпоредбите на член 28в, дял Д от Шеста директива по същество не са преразглеждани след тяхното изменение с член 1, параграф 13 от Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО и за въвеждане на мерки за опростяване във връзка с данъка върху добавената стойност¹².

8 Същото се отнася и до еквивалентните разпоредби на 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, наричана по-нататък „Шеста директива“). Вж. точка 34 и сл. от настоящото заключение.

9 За сравнение в исторически план вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:7, т. 24—29).

10 ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110.

11 Съгласно припомненото от Съда в точка 22 от решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548), „като констатира, че все още не са налице всички условия, които да позволят прилагането на принципа на облагане в държавата членка по произход на доставените стоки, без да се накърнява принципът за предоставяне на данъчните приходи на държавата членка, в която се извършва крайното потребление, общностният законодател създава посредством дял XVIa от Шеста директива преходен режим на данъчно облагане на търговския обмен между държавите членки, основан върху установяването на ново данъчно събитие, а именно вътреобщностното придобиване на стоки (от седмо до десето съображение от Директива 91/680)“.

12 ОВ L 384, 1992 г., стр. 47, като съгласно член 4 от тази директива за дата на изпълнение е определен 1 януари 1993 г.

37. В 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 стойност¹³, чиято цел съгласно съображение 4 от него е „да се гарантира еднакво прилагане на действащата система на ДДС чрез установяване на правила за прилагане на Директива[та за ДДС] и по-специално по отношение на данъчнозадължените лица, доставката на стоки и услуги и мястото на облагаемите доставки“, не се съдържа никаква конкретна разпоредба относно освобождаванията, свързани с предвидените в членове 138—142 от Директивата за ДДС вътреобщностни сделки¹⁴.

38. Така член 141 от тази директива представлява елемент от общия механизъм за освобождаване на вътреобщностните придобивания. За да се улесни разбирането на механизма, който се създава с тази разпоредба¹⁵, струва ми се също така необходимо да припомня някои съществени понятия в областта на вътреобщностния търговски обмен на стоки, изведени от Директивата за ДДС и практиката на Съда.

39. Най-напред, съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива на облагане с ДДС подлежи възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от данъчнозадължено лице в това си качество¹⁶.

40. В член 20, първа алинея от въпросната директива „вътреобщностно придобиване на стоки“ е определено като „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“.

41. В член 42 от Директивата за ДДС се урежда особеният случай на придобиването за нуждите на последваща доставка, както в член 141, буква б) от тази директива.

42. Съгласно член 40 от тази директива за мястото на вътреобщностно придобиване на стоки, тоест за мястото на облагане на сделката, „се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

43. По-нататък, както припомня Съдът:

– „вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави членки“¹⁷;

13 ОВ L 77, 2011 г., стр. 1. С изключение на някои разпоредби на членове 3, 11, 23 и 24 този регламент влиза в сила на двадесетия ден след публикуването му в *Официален вестник на Европейския съюз* и се прилага от 1 юли 2011 г. (вж. член 65 от Регламента). Регламент (ЕО) № 1777/2005 на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388/ЕИО относно общата система на данъка върху добавената стойност е отменен (ОВ L 288, 2005 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 205), вж. член 64 от Регламент № 282/2011).

14 Вж. занапред предложението за регламент за изпълнение на Съвета от 4 октомври 2017 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (COM(2017) 568 окончателен), отнасящ се единствено до член 138 от Директивата за ДДС.

15 Следва да се отбележи, че този механизъм не е задължителен. Придобиващите лица могат да избират спрямо тях да бъде приложен принципният режим, при който междинното данъчнозадължено лице трябва да изпълни произтичащите за него данъчни задължения било в държавата членка на изпращане на стоката, в която извършва вътреобщностна доставка, било в държавата членка, в която пристига стоката, където то осъществява вътреобщностно придобиване, последвано от вътрешна доставка, за която данъчно обложен е крайният клиент.

16 В буква а) от този член е предвидено облагането на „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

17 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 23).

- „[Т]ака всяко вътреобщностно придобиване, обложено в държавата членка, в която пристигат изпратените или превозените на територията на Общността стоки по силата на член 28а, параграф 1, буква а), първа алинея от Шеста директива^[18], съответства на освободена доставка в държавата членка, в която започва посоченото изпращане или превозване, в изпълнение на член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива^[19] (Решение от 6 април 2006 г. по дело EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)²⁰;
- „[о]т това следва, че освобождаването на вътреобщностна доставка, съответстваща на вътреобщностно придобиване, позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а следователно и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС²¹, и
- „вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо само 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 доставката²².

44. Накрая, единствено тристранните операции са предмет на специална разпоредба в Директивата за ДДС, тоест член 141 от нея, който им дава определение. От него следва, че те трябва да бъдат извършвани от три данъчнозадължени лица, идентифицирани за целите на ДДС в три различни държави членки, с тази особеност, че съответните стоки биват изпращани или превозвани от първото към третото от тези лица.

45. Следователно те трябва да бъдат разграничени от разгледаните преди това от Съда последователни или верижни операции за същите стоки, от които произтича един-единствен вътреобщностен превоз²³, при все че разрешенията могат да намерят сближаване²⁴.

46. Всъщност при такива положения е ставало въпрос за това, при липсата на специална разпоредба, да се определят условията за прилагане на принципа на освобождаване на вътреобщностната доставка, за да „се постигне по несложен начин преследваната цел [...], а именно прехвърлянето на данъчния приход в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки“, и да се „гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки“²⁵.

18 Понастоящем член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС.

19 Понастоящем член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

20 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 24).

21 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 25).

22 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 42). За илюстрация на последиците от неспазването на това изискване вж. решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 41 и 42).

23 За илюстрация, що се отнася до операциите с участието на повече от две данъчнозадължени лица, вж. решения от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455) и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 За сравнение с режима, приложим за тристранните операции, вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 65).

25 Вж. решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 40).

47. Тогава Съдът най-напред постановява, че „тази пратка или този превоз може да се отнесе само към едната от тези две доставки, която единствено ще бъде освободена в приложение на член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива“²⁶, и че „[т]ова тълкуване е валидно независимо кое от данъчнозадължените лица — първият продавач, междинното или второто придобиващо лице — притежава правото на разпореждане със стоките по време на въпросната пратка или превоз“²⁷.

48. Впоследствие Съдът уточнява²⁸, че „определянето на сделката, към която трябва да се отнесе този превоз, а именно първата или втората доставка [...] трябва да се извърши при отчитане на общата преценка на всички обстоятелства на конкретния случай, за да се установи коя от тези две доставки отговаря на всички условия, свързани с вътреобщностните доставки“²⁹.

49. За да се приложи обаче член 141 от Директивата за ДДС, въпросът към коя доставка трябва да се отнесе вътреобщностният превоз, не възниква поради изброените в букви б) и в) от него условия, а именно, от една страна, придобиване на стоките, извършено „за целите на последващата доставка на тези стоки“³⁰ в държавата членка, в която пристигат стоките, от данъчнозадължено лице, и от друга страна, директно изпращане или превоз на така придобитите стоки до получателя по последващата доставка.

50. Следователно, макар поставените от запитващата юрисдикция въпроси да се отнасят до идентифицирането на съответните данъчнозадължени лица за целите на ДДС в три различни държави членки, считам за необходимо да подчертая³¹, че не само това идентифициране характеризира тристранната операция. Определящи са условията, при които е извършена съответната икономическа операция. Така тя трябва да бъде осъществена от междинно придобиващо лице, или, с други думи — прекупвач, който решава едновременно да придобие, за да препродаде, и да превози стоките директно от доставчика на клиента си. В този случай правото на разпореждане със стоката като собственик непременно ще бъде прехвърлено на първото придобиващо лице, тъй като именно то „поема инициативата за превоза, осъществяващ вътреобщностното придобиване“³².

51. Следователно ми се струва съществено тези конкретни обстоятелства, позволяващи да се направи разграничение между тристранните и последователните или верижните операции, да бъдат проверявани предварително³³, преди да се предвиди каквото и да е опростяване.

52. Същото се отнася и до по-общите условия, свързани с вътреобщностните сделки, като действителността на изпращането или превоза³⁴, както и определянето на крайния получател на последващата доставка като платец на данъка в съответната държава членка³⁵.

26 Понастоящем член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

27 Вж. решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, т. 1 от диспозитива).

28 Вж. решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, т. 27 и сл.).

29 Вж. точка 44 от това решение.

30 Курсивът е мой.

31 Както Съдът обръща внимание за това на страните с въпроса си, поставен за устен отговор в съдебното заседание.

32 Съгласно израза, използван в заключението на генералния адвокат Kokott по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, т. 66).

33 За сравнение вж. хипотезите, предвидени в доклада на Комисията до Съвета и Европейския парламент от 23 ноември 1994 година относно функционирането на преходните разпоредби в областта на ДДС за вътреобщностната търговия (СОМ(94) 515 окончателен, наричан по-нататък „докладът от 1994 г.“), в точка 247 от който се посочва, че „[в] обратната хипотеза, при която Б поема доставката на стоките в държава членка 1, или ако купувачът им В се ангажира от свое име и за собствена сметка с превоза до държава членка 2 [да се чете „З“ за последователност с точка 4 от настоящото заключение], в която те пристигат, Б извършва покупка, вътрешна за държава членка 1, последвана от вътреобщностна доставка с начало от тази държава членка“ [неофициален превод]. За илюстрация на първата хипотеза вж. решение от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 12, 13 и 40).

34 Вж. точка 43, четвърто тире от настоящото заключение.

35 Това изискване се съдържа в член 42 и член 141, буква д) от Директивата за ДДС. Ако не е изпълнено, трябва да се приложи член 41 от тази директива. Условието е формулирано по следния начин: „освен ако лицето, придобиващо стоките, [не докаже] че ДДС е бил приложен за [...] придобиване[...] в съответствие с член 40“. Вж. точка 85 от настоящото заключение, както и точки 6 и 17 от акта за преюдициално запитване.

53. От това следва, че доколкото разглежданото в главното производство вътреобщностно придобиване е последвано от вътрешна доставка, Съдът би могъл да бъде полезен с отговора си на двата поставени от запитващата юрисдикция въпроси относно прилагането на мярката за опростяване, установена с член 141 от Директивата за ДДС в полза на междинното данъчнозадължено лице.

Б. По първия преюдициален въпрос

54. Първият преюдициален въпрос се отнася до анализа на условието за идентифициране за целите на ДДС на всяко от трите данъчнозадължени лица в различна държава членка, изисквано по силата на член 141 от Директивата за ДДС. Целта на този въпрос е да се уточни дали трябва само да се констатира използването на три различни идентификационни номера, или, напротив, да се провери за съществуването на множество идентификации на междинното данъчнозадължено лице.

55. Следва да се отбележи, че единственото ограничение, изрично посочено в член 141, букви а) и д), е данъчнозадълженото лице, извършващо последваща доставка в държавата членка по мястото на вътреобщностното придобиване на стоките, а именно по мястото на пристигането им, да не е „установено“ там.

56. В текстовете на отделните езици, по-специално на испански, немски, английски, италиански и полски³⁶, е посочено само това единствено условие.

57. То е обосновано от преследваната с въпросната разпоредба цел. Всъщност, както се припомня в точка 248 от доклада от 1994 г., „[ц]елта на мерките за опростяване е да се избегне [междинният] оператор да трябва да отговаря на условия за идентифициране³⁷ и деклариране в държавата членка [в която пристигат стоките]“ [неофициален превод], при положение че в нея той извършва вътреобщностно придобиване на стоки, последвано от вътрешна доставка в същата държава членка, подлежащо на облагане с ДДС съгласно приложимите в нея правила³⁸.

58. Така става въпрос за „неутрализиране“ на облагането на вътреобщностното придобиване, по принцип облагаемо в държавата членка [на завършване на превоза], и за преместване към [крайното] придобиващо лице на облагането на извършената от [междинния оператор] продажба“ [неофициален превод]³⁹.

59. Следователно, ако всички останали предвидени в член 141 от Директивата за ДДС условия са изпълнени, по-специално това относно определянето на данъчнозадълженото лице — платец на данъка, използването за вътреобщностното придобиване на идентификационен номер по ДДС на държава членка, различен от този на държавата членка, в която пристигат стоките, не може да доведе до облагане на това придобиване в държавата членка, дала идентификация на междинното данъчнозадължено лице.

60. Запитващата юрисдикция обаче поставя въпрос относно приложимостта на член 141 от Директивата за ДДС, когато данъчнозадълженото лице е установено в държавата членка, от която са изпратени стоките, и по-специално относно тълкуването на буква в) от този член. Затова следва да уточня всички аспекти, които трябва да бъдат подложени на разглеждане.

³⁶ Вж. писменото становище на австрийското правителство (точка 7). Свободна проверка на съответствието между различните преводи.

³⁷ Вж. член 214 от Директивата за ДДС относно задълженията за идентифициране за всяка операция. Вж. също, по-специално за припомняне на целта, а именно гарантиране на правилното функциониране на системата на ДДС, решение от 14 март 2013 г., *Ablessis* (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 18 и 19).

³⁸ Вж. доклада от 1994 г., точка 246 относно принципите на облагане.

³⁹ Вж. доклада от 1994 г., точка 249.

61. Първо, както запитващата юрисдикция изтъква, текстът на член 141, буква в) от Директивата за ДДС, отнасящ се до превозването или изпращането на стоките „от държава членка, различна от тази, в която [междинният оператор] е идентифициран[...] за целите на ДДС“, може да се тълкува буквално, в смисъл че са изключени случаите, при които данъчнозадълженото лице е установено, дори идентифицирано, в държавата членка, от която са изпратени стоките, без да се взема предвид идентификацията, която е имало възможност да използва при извършването на операцията.

62. Второ, подобно тълкуване е застъпвано нееднократно. Както отбелязват авторите В. Terra и J. Kajus, изключването на идентифицирането в държавата членка, от която са изпратени стоките, се предвижда в различни държави членки⁴⁰.

63. Трето, то намира практическа обосновка. Тъй като установяването в държава членка поражда права⁴¹ и задължения в областта на данъчното облагане и декларирането, мярката за опростяване не представлява интерес за данъчнозадълженото лице.

64. Четвърто, изключването на положенията, при които данъчнозадълженото лице е идентифицирано в държавата членка, от която са изпратени стоките, е свързано с предимството да се ограничат случаите на получаване на еднократна идентификация с изключителната цел да се обоснове участие в тристранни операции. По този аспект Комисията е подчертала в доклада от 1994 г. интереса от известна бдителност⁴², както изтъква запитващата юрисдикция.

65. Струва ми се, че тези отделни доводи трябва да бъдат отхвърлени поради изложените по-долу причини.

66. В самото начало може да се възрази, че буквалното тълкуване на член 141, буква в) от Директивата за ДДС⁴³ води до изключване на случаите на даване на идентификационен номер по ДДС в държавата членка, от която е изпратена стоката, които не са свързани единствено с установяването на данъчнозадълженото лице. Подобно изключване не би могло да се обоснове със задължение за деклариране⁴⁴.

67. По-нататък, в по-основен план, като изхождам от констатацията за липсата на специални разпоредби относно случаите с множество идентификации, поддържам, че член 141 от тази директива трябва да е предмет на едновременно строго и телеологично тълкуване.

68. Всъщност, от една страна, строгото тълкуване на разпоредбите на член 141 от Директивата за ДДС се налага поради техния предмет, тоест въвеждането на мярка за опростяване, която води до изключване, а именно изключване на случаите на идентификация в държавата членка, в която пристигат стоките. С други думи, изключването на идентификацията на данъчнозадълженото лице в държавата членка, от която са изпратени стоките, не може да бъде изведено от общи формулировки.

40 Terra, В. и Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT, Vol. 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, р. 619, по-специално бележка под линия 601. Например вж. също циркулярно писмо BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, на разположение на следния интернет адрес: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, точка 240, както и коментара относно белгийското законодателство в Baltus, F. La TVA: fondements et mécanismes. 2.ed., Larcier, Bruxelles, 2016, р. 163.

41 В някои национални законодателства съществуват връзки между социалноосигурителните или данъчните идентификационни номера на предприятието, установено в съответната държава. Така въз основа на това идентифициране автоматично се дава вътреобщностният номер за целите на ДДС.

42 Вж. точки 252, 254 и 255 от този доклад.

43 Вж. точка 61 от настоящото заключение.

44 Вж. точка 63 от настоящото заключение.

69. Тази логика не може да бъде оспорена, що се отнася до прилагането на член 141, буква а) от Директивата, с констатацията, че трябва да бъде изключено не само установяването в държавата членка, в която пристигат стоките, но и самата идентификация за целите на ДДС на данъчнозадълженото лице във въпросната държава членка. Всъщност това условие естествено произтича от преследваната с посочената разпоредба цел — да бъде избегната нуждата от идентификация на междинното данъчнозадължено лице. Докладът от 1994 г., в който се посочва използването от междинното данъчнозадължено лице на „идентификационния номер [...] зададен от държава членка, различна от тази на завършване на превоза на стоките“ [неофициален превод], потвърждава този анализ⁴⁵.

70. От друга страна, подобно на Комисията считам, че разпоредбите на член 141 от Директивата за ДДС трябва да бъдат тълкувани в тяхната цялост и във връзка с тези на член 265⁴⁶ от Директивата, към който член 42 от нея препраща във връзка със съдържанието на обобщената декларация, която трябва да бъде съставена в случай на вътреобщностно придобиване за нуждите на последваща доставка. Формулировката „идентификационен номер по ДДС [...], под който [придобиващото лице] е осъществило [това] придобиване[...]“ подсказва за свободата на избор между различни номера. Тази формулировка откриваме и в член 41 от същата директива във връзка с определянето на мястото на вътреобщностните придобивания на стоките.

71. Това тълкуване се обосновава от целта на разглеждания механизъм. Според мен контролът на облагането по крайното място на потреблението на стоката е достатъчен да се обоснове изборът на законодателя на Съюза да не изключва, в член 141 от Директивата за ДДС, каквото и да е опростяване, когато междинното придобиващо лице разполага с друга идентификация, съответстваща на мястото на установяване на това данъчнозадължено лице в държавата членка, от която са изпратени стоките⁴⁷.

72. Разрешение в обратния смисъл, възпрепятстващо данъчнозадълженото лице да избира идентификацията си за целите на ДДС, би породило съществено различие в начина на третиране на данъчнозадължените лица и би създадо опасност да се ограничи упражняването на икономически дейности, при все че индивидуалният идентификационен номер по ДДС е само доказателствено средство⁴⁸.

73. Освен това, както подчертава австрийското правителство⁴⁹, икономическите реалности обосновават да се насърчава облекчаването на административните тежести⁵⁰, като се запази свободата на данъчнозадължените лица да избират идентификацията си за вътреобщностните сделки и се гарантира правната сигурност на сделките за крайното придобиващо лице⁵¹. Също така в съдебното заседание бе изтъкнато произтичащото от опростяването предимство за управлението на ликвидните средства на освободеното от облагане предприятие.

45 Вж. точка 251 от този доклад.

46 По-конкретно член 265, параграф 1, буква а) от тази директива.

47 Това разрешение може да намери сближаване с практиката на Съда, съгласно която освобождаването на вътреобщностна доставка не трябва да зависи от даването или пренасянето на идентификационен номер по ДДС, или пък от заличаването му. Вж. точка 87 и сл. от настоящото заключение.

48 Вж. решение от 14 март 2013 г., *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 20 и 32).

49 Вж. точки 9—11 от писменото становище на това правителство.

50 За по-общи съображения относно връзката на тази цел със стратегията за растеж на Съюза, по-специално за малките и средните предприятия, вж. обяснителния меморандум на предложението за регламент за изпълнение на Съвета от 4 октомври 2017 г. за изменение на Регламент № 282/2011 по отношение на някои освобождавания при вътреобщностни сделки (COM(2017) 568 окончателен, стр. 3, параграф 6).

51 Вж. решение от 27 септември 2007 г., *Teleos* и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 48—50).

74. Накрая, интересът на държавата членка, в която междинното данъчнозадължено лице е идентифицирано, да противопостави друга идентификация в държавата членка, от която са изпратени стоките, остава да бъде доказан. Всъщност в подобен случай единствено последната държава членка може да обложи доставката.

75. Всички тези съображения ме карат да считам, че за да се придържаме към „необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка“⁵² в държавата членка, в която пристигат стоките, е достатъчно да се направи констатацията за използването на три различни идентификации за целите на ДДС, за да се приложи предвиденият в член 141 от Директивата за ДДС механизъм за опростяване, при условие че — съгласно постоянната практика на Съда⁵³ — множеството идентификационни номера по ДДС не се използват с цел измама.

76. Всъщност, както запитващата юрисдикция припомня, обстоятелства като описаните от Комисията в доклада ѝ от 1994 г.⁵⁴ могат да повдигнат въпроса относно избора на идентификационен номер по ДДС с цел извършването на тристранните операции⁵⁵.

77. Също така като цяло от Плана на Комисията за действие във връзка с ДДС⁵⁶ следва, че при действащото законодателството се налага особена бдителност.

78. С оглед на всички тези съображения предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 141, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което изпълнява предвидените в буква а) от този член условия за идентификация, трябва да е извършило посоченото в буква б) от въпросния член придобиване на стоките под идентификационен номер по ДДС, даден от държава членка, различна от тази, от която са изпратени или превозени стоките за съответното вътреобщностно придобиване, без значение дали то е установено или идентифицирано в тази държава членка.

В. По втория преюдициален въпрос

79. Този въпрос трябва да бъде разгледан само ако се потвърди наличието на тристранни операции.

80. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали изпълнението на изискванията, свързани със съставянето на обобщена декларация, определени в членове 263⁵⁷ и 265⁵⁸ от Директивата за ДДС, представлява материалноправно условие за прилагането на член 42 от тази директива и следователно за освобождаването от ДДС на междинното данъчнозадължено лице посредством прилагането на предвидения в член 141 от нея механизъм⁵⁹.

52 Вж. решения от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29) и от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 61).

53 Следва да се направи сближаване с решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 43 и цитираната съдебна практика).

54 Вж. точки 254 и 255 от този доклад.

55 В това отношение следва да се установи, че след въпросния доклад не е приета никаква конкретна разпоредба при изменението на Директивата за ДДС и съставянето на регламентите.

56 Вж. съобщението на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет от 4 октомври 2017 г. относно изпълнението на Плана за действие във връзка с ДДС — към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС — време за действие (COM(2017) 566 окончателен, т. 3.1.2, стр. 11).

57 По-специално параграф 1, първа алинея, съответстващ на член 28з от Шеста директива, добавен с Директива 91/680, заместващ член 22, параграф 6, буква б), втора алинея, първо изречение от Шеста директива.

58 По-специално параграф 1, букви а) и б), съответстващ на член 28з от Шеста директива, добавен с Директива 91/680, заменящ член 22, параграф 6, буква б), пета алинея, първо и второ тире от Шеста директива.

59 Вж. точка 16 от писменото становище на австрийското правителство.

81. Запитващата юрисдикция по-конкретно иска да се установи какви последици трябва да бъдат изведени от подаването след предвидения срок на обобщените декларации за извършените между октомври и декември 2012 г. операции⁶⁰, както и на последващите ги коригиращи декларации, чието предназначение е било да уточнят, че става въпрос за тристранни операции⁶¹.

82. Следва да се отбележи, че в член 265 от Директивата за ДДС е изброена задължителната за посочване от данъчнозадълженото лице информация в обобщената декларация, която то има задължение да състави в съответствие с член 262 от Директивата. Последиците от това изискване за определянето на мястото на облагане са посочени в член 42 от нея.

83. Така в член 42, буква а) от Директивата за ДДС са уточнени изискваните материалноправни условия, във връзка с член 197 от Директивата за ДДС, и по-специално в параграф 1, буква а) от този член. От това следва, че трябва първо да бъдат изпълнени предвидените в член 141 от Директивата изисквания, за да се приеме, че вътреобщностното придобиване, извършено „за целите на последваща доставка“⁶², подлежи на облагане с ДДС в държавата членка, в която пристигат стоките.

84. Изискването да бъдат изпълнени „задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на обобщена декларация“, съдържащо се в член 42, буква б) от Директивата за ДДС, трябва да се анализира различно, в съответствие с практиката на Съда, като процесуално изискване, позволяващо единствено да се гарантира облагането в държавата членка по мястото на окончателното потребление на стоките.

85. Всъщност във връзка с формулировката на член 42, първа алинея от Директивата за ДДС следва най-напред да се припомни, че член 42, буква б) трябва да се тълкува с оглед на разпоредбите на член 41 от Директивата⁶³. Той следва да се прилага единствено „ако лицето, придобиващо стоките, [не докаже] че ДДС е бил приложен за [...] придобиване[то] в съответствие с член 40“. По-висока степен на изискване е изразена с тази формулировка, която е с по-широк смисъл от тази на член 42 от Директивата, отнасяща се само до подаването на обобщена декларация. Следва да се вземе предвид и целта на тези разпоредби, припомнена от Съда в решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁶⁴, а именно да се „гарантира облагането с ДДС на разглежданото придобиване“⁶⁵.

86. По-нататък, за разлика от австрийското правителство не считам, че трябва да се извежда довод от различието в редакцията на член 42 от Директивата за ДДС в сравнение с тази на член 138 от нея, в който не се упоменава нищо по този аспект. Според мен при действащото законодателство на Съюза⁶⁶ не съществува никаква пречка за сближаване с постоянната практика на Съда, която може да бъде отнесена към конкретния случай и съгласно която, доколкото материалноправните условия за вътреобщностна доставка са изпълнени, правото на освобождаване от ДДС не може да бъде подчинено на други изисквания от административен порядък.

60 Вж. точка 28 от акта за преюдициално запитване, в която се уточнява, че тези обобщени декларации са били представени на 8 февруари 2013 г., а срокът за подаването им е изтекъл на 31 януари 2013 г.

61 Вж. точки 5 и 31 от акта за преюдициално запитване. Тези коригиращи декларации са били подадени на 10 април 2013 г.

62 Член 42, буква а) от тази директива.

63 Съответстващ на член 286, дял А, параграф 2, първа и втора алинея от Шеста директива. Може също да се отбележи, с оглед на изложения от запитващата юрисдикция и австрийското правителство анализ в писмените им становища, че е възможно да става въпрос за случаи, в които крайното местоназначение на стоките не е известно, или по-общо, едно от материалноправните условия по член 42 от Директивата за ДДС не е изпълнено.

64 C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 32—36.

65 Вж. точка 33 от това решение.

66 Що се отнася до текущите проекти, вж. съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет от 4 октомври 2017 година относно изпълнението на Плана за действие във връзка с ДДС — към единно пространство на ЕС по отношение на ДДС — време за действие (COM(2017) 566 окончателен, точка 3.1.1.1, буква б), стр. 9).

87. Така Съдът е постановил, че отказът за освобождаване от ДДС на действително извършена вътреобщностна доставка не може да бъде обоснован единствено с мотива, че доказването на доставката не е било осъществено своевременно⁶⁷. Съдът впрочем посочва „подаването на обобщена декларация пред данъчната администрация“ като едно от формалните задължения, съдържащи се в член 22 от Шеста директива, в редакцията му, произтичаща от член 28з от нея, понастоящем превърнал се по този аспект в член 263 от Директивата за ДДС⁶⁸.

88. Що се отнася до хипотезите, относими към делото в главното производство, същото важи и за допълнителните изисквания към това за валидна идентификация, като вписването в системата за обмен на информация относно ДДС (VAT Information Exchange System (VIES)), обхващането от режим на облагане на вътреобщностните придобивания⁶⁹ или предоставянето на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице⁷⁰.

89. По същата логика коригирането на задължителни данни на фактура, а именно идентификационния номер по ДДС, може да породи обратно действие⁷¹. Също така освобождаването на вътреобщностна доставка не може да бъде отказано само с мотива, че данъчната администрация на друга държава членка е заличила идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице, считано от дата, предхождаща тази доставка⁷².

90. Накрая, следва да се вземе предвид, от една страна, задължението за всяко идентифицирано за целите на ДДС данъчнозадължено лице да представя обобщени декларации⁷³, което позволява съпоставяне на предоставените сведения. От друга страна, в една по-широка перспектива трябва да се отбележи развитието на правната уредба на Съюза относно административното сътрудничество в областта на ДДС⁷⁴. Всъщност Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност⁷⁵, влязъл в сила на 1 януари 2012 г., определя общи правила и процедури, по-специално за обмен на информация между компетентните национални органи с цел правилното облагане с ДДС⁷⁶. Тази организация неминуемо води до смекчаване на последиците от една непълна или подадена след срока декларация.

67 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 1 от диспозитива).

68 Вж. решение от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 25).

69 Вж. решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 37).

70 Вж. решения от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 51 и диспозитива) и от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 52 и сл.).

71 Вж. решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, диспозитив).

72 Вж. решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 60 и 61 (по отношение на процесуалното изискване), както и т. 2 от диспозитива).

73 Вж. членове 262 и 263 от Директивата за ДДС.

74 Следва да се направи сближаване с решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 37).

75 ОВ L 268, 2010 г., стр. 1.

76 Вж. следните съображения на Регламент № 904/2010:

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

(8) Мониторингът върху правилното облагане с ДДС на облагаемите трансгранични сделки в държава членка, различна от тази, в която е установен доставчикът на стоки или услуги, в много случаи зависи от информацията, с която разполага държавата членка по установяване или която може да бъде събрана по-лесно от тази държава членка. Следователно ефективният надзор върху тези сделки зависи от това държавата членка по установяването да събере или да бъде в състояние да събере тази информация.

[...]

(19) Държавата членка по потребление носи основната отговорност за това да следи за спазването на задълженията на неустановените доставчици [...]“.

91. Все пак от този „принцип[...] на отхвърляне на формализма“⁷⁷, традиционно основан на обективния характер на определените от Директивата за ДДС понятия и на принципа на данъчен неутралитет, има две изключения, приложими независимо каква е ползата, произтичаща от норма на правото на Съюза⁷⁸. От една страна, става въпрос за умишленото участие в данъчна измама⁷⁹, и от друга, за липсата на доказателство, че материалноправните изисквания са изпълнени⁸⁰.

92. Според мен и за разлика от поддържаното от австрийското правителство⁸¹ именно това изключение обяснява изводите в решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁸², тъй като Съдът приема, че разглежданите стоки в действителност не са били внесени в държавата членка по идентификацията⁸³.

93. Вследствие на това считам, че правото на освобождаване от ДДС трябва да произтича единствено от изпълнението на условията, посочени в член 141 и член 42, буква а) от Директивата за ДДС, като посоченото в член 42, буква б) от тази директива условие определя единствено ред за практическото прилагане.

94. Ако все пак Съдът не сподели този анализ, следва да се отчете, както подчертава Комисията, че спорът в главното производство не се отнася до липсата на обобщена или на каквато и да е друга декларация.

95. Поради това предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори, че член 42, буква б) от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка, дала идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице е извършило вътреобщностно придобиване за нуждите на последваща доставка, да откаже да го освободи от ДДС само с мотива, че предвидената в член 265 от Директивата обобщена декларация е подадена след предвидения срок или е коригирана впоследствие от данъчнозадълженото лице, при все че не е налице никакъв сериозен показател за наличието на измама и е доказано, че материалноправните условия за освобождаването са изпълнени.

IV. Заключение

96. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от *Verwaltungsgerichtshof* (Върховен административен съд, Австрия) преюдициални въпроси по следния начин:

„1) Член 141, буква в) 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 данъчнозадълженото лице, което изпълнява предвидените в буква а) от този член условия за идентификация, трябва да е извършило посоченото в буква б) от въпросния член придобиване на стоките под идентификационен номер по данъка върху добавената стойност

77 Съгласно израза, използван в заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, т. 82 и сл.). Анализът му се основава на принципите, изложени в решение от 27 септември 2007 г., *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31), наскоро повторени в решение от 9 февруари 2017 г., *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 36–38).

78 Вж. решение от 18 декември 2014 г., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др.* (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 42–49).

79 Вж. решение от 20 октомври 2016 г., *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 44 и 45). Вж. също като пример за случаи на липса на извършване на измама при декларации в държавата членка, в която пристигат стоките, при тристранна връзка, но без прибягване до мярката за опростяване, решение от 18 декември 2014 г., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др.* (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Вж. решение от 9 февруари 2017 г., *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 42 и 43).

81 Вж. точки 23, 27 и 39 от писменото становище на това правителство.

82 C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Вж. точки 41 и 42 от това решение.

(ДДС), даден от държава членка, различна от тази, от която са изпратени или превозени стоките за съответното вътреобщностно придобиване, без значение дали то е установено или идентифицирано в тази държава членка.

- 2) Член 42, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка, дала идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице е извършило вътреобщностно придобиване за нуждите на последваща доставка, да откаже да го освободи от ДДС само с мотива, че предвидената в член 265 от Директивата обобщена декларация е подадена след предвидения срок или е коригирана впоследствие от данъчнозадълженото лице, при все че не е налице никакъв сериозен показател за наличието на измама и е доказано, че материалноправните условия за освобождаването са изпълнени“.