

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

27 септември 2007 година^{*}

По дело C-409/04

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Обединено кралство) с акт от 6 май 2004 г., постъпил в Съда на 24 септември 2004 г., в рамките на производство по дело

The Queen, по искане на:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

^{*} Език на производството: английски.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

срещу

Commissioners of Customs & Excise,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н А. Rosas, председател на състав, г-н А. Borg Barthet, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus (докладчик) и г-н А. Ó Caoimh, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 юни 2006 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd и Stardex (UK) Ltd, от г-н N. Fleming и г-н M. Conlon, както и от г-жа E. Sharpston, QC, г-жа P. Hamilton, г-н P. Moser и г-н A. Young, barristers, както и от г-н D. Waelbroeck, avocat,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа C. Jackson, в качеството на представител, подпомагана от г-н R. Anderson и г-жа R. Haynes, barristers,
- за гръцкото правителство, от г-н V. Kyriazopoulos, г-н I. Bakopoulos и г-н K. Georgiadis, както и от г-жа M. Tassoulou, в качеството на представители,
- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-жа C. Jurgensen-Mercier, в качеството на представители,
- за Ирландия, от г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-н E. Fitzsimons, SC, и г-н B. Conway, BL,
- за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- за португалското правителство, от г-н L. Fernandes и г-жа C. Lança, в качеството на представители,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н A. Weimar, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 януари 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

- ¹ Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от 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, стр. 1), изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година (ОВ L 269, стр. 44, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- ² Запитването е отправено в рамките на спор между Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd и Stardex (UK) Ltd (наричани по-нататък „Teleos и др.“) и Commissioners of Customs & Excise (наричани по-нататък „Commissioners“),

компетентния орган в Обединеното кралство по отношение на събирането на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), относно освобождаването на вътреобщностните доставки.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Съгласно член 2 от Шеста директива с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчно-задължено лице, действащо в това си качество, както и вносът на стоки.
- 4 Шеста директива съдържа дял XVIa, озаглавен „Преходен режим за данъчно облагане на търговията между държавите-членки“, въведен в нея с 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 граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), като в този дял са включени членове 28a—28м.
- 5 Съгласно член 28a от Шеста директива:
 - „1. Следните дейности също подлежат на облагане с данък върху добавената стойност:
 - а) вътреобщностно придобиване на стоки по възмезден начин на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това качество,

или от данъчно незадължено юридическо лице, когато продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това качество, което не отговаря на условията за освобождаване от данъка по член 24 и което не попада в обхвата на режима по второто изречение на член 8, параграф 1, буква а) или по член 28б, Б, параграф 1.

[...]

3. „Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиване на правото на разпореждане в качеството на собственик с движими вещи, изпратени или транспортирани [другаде в текста: „превозвани“] до лицето, което ги придобива [другаде в текста: „получателя на доставката“], от или за сметка на продавача, или от придобиващото лице до държава-членка, която не е държавата-членка, от която се изпращат или транспортират стоките.

Когато стоки, придобити от данъчно незадължено юридическо лице, се изпращат или транспортират от трета територия и се внасят от същото данъчно незадължено юридическо лице в държава-членка, която не е държавата-членка по пристигане на изпратените или транспортирани стоки, за стоките се счита, че са изпратени или транспортирани от внасящата държава-членка. Тази държава-членка възстановява на вносителя по определението съгласно член 21, параграф 4 платения данък върху добавената стойност във връзка с вноса на стоките, при условие че вносителят докаже, че придобиването от негова страна е подлежало на облагане с данъка в държавата-членка по пристигане на изпратените или транспортирани стоки.

[...]

5. Като доставка на стоки, извършена по възмезден начин, се третира:

- б) прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от неговата дейност в друга държава-членка.

[...]“ [неофициален превод]

6 Член 28б, А от Шеста директива предвижда:

„1. За място на вътреобщностно придобиване на стоки се счита мястото, на което се намират стоките към момента, в който пристига пратката или транспортът на стоките до придобиващото ги лице.

2. Без да се засяга параграф 1, мястото на вътреобщностно придобиване на стоки по член 28а, параграф 1, буква а) се счита, че се намира на територията на държавата-членка, издала идентификационния номер по данък върху добавената стойност, под който придобиващото лице е придобило стоките, освен ако това лице не докаже, че придобиването е подлежало на облагане в съответствие с параграф 1.

[...]“ [неофициален превод]

7 Член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива гласи:

„При спазване на останалите общностни разпоредби и при условията, предвидени от държавите-членки за гарантиране на правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване от данък, предвидени по-долу, както и за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба [другаде в текста: „предотвратяване на всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба“], държавите-членки освобождават от данък:

а) доставката на стоки по определението съгласно член 5, изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача, или от получателя на доставката извън територията по член 3, но в рамките на Общността, която доставка се извършва за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава-членка, която не е държавата-членка на отпътуване на пратката или транспорта на стоките [другаде в текста: „държавата-членка, от която започва изпращането или превозването на стоките“].“ [неофициален превод]

8 Съгласно член 28г, параграф 1 от Шеста директива:

„Данъчното събитие възниква при извършването на вътреобщностното придобиване на стоки. Вътреобщностното придобиване на стоки се счита за извършено в същия момент, в който се счита осъществена доставката на подобни стоки на територията на страната.“ [неофициален превод]

9 Член 22 от Шеста директива, в редакцията след изменението с член 28з от същата директива, предвижда множество задължения за данъчнозадължените лица, по-конкретно относно отчетността, фактурирането, декларирането,

както и справка-декларация, която те са задължени да подадат пред данъчната администрация. Параграф 8 от този член гласи следното:

„Държавите-членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на незаконното му избягване [другаде в текста: „предотвратяване на данъчната измама“], при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави-членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държави-членки формалности при преминаването на границите.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

- ¹⁰ Член 30, параграф 8 от Закона относно данъка върху добавената стойност от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994, наричан по-нататък „Закона от 1994 г.“) гласи следното:

„В правилник може да се предвиди прилагането на нулева ставка за някои доставки на стоки или на такива стоки, които могат да бъдат определени в правилника, в случаите когато:

- a) Commissioners са убедени, че стоките са били или предстои да бъдат изнесени до място извън територията на държавите-членки или че въпросната доставка включва едновременно:

- i) превоза на стоките извън територията на Обединеното кралство и

- ii) тяхното придобиване в друга държава-членка от лице, задължено да заплати ДДС във връзка с това придобиване в съответствие с разпоредбите на законодателството на държавата-членка [...]

- b) са изпълнени другите условия, ако има такива, които могат да бъдат предвидени в правилника или наложени от Commissioners.“

11 Член 134 от Правилника за данъка върху добавената стойност от 1995 г. (Value Added Tax Regulations 1995) гласи:

„Когато Commissioners са убедени, че:

- a) доставката на стоки от данъчнозадължено лице предполага те да напуснат Обединеното кралство;
- b) доставката е предназначена за данъчнозадължено лице в друга държава-членка;
- c) стоките са били прехвърлени в друга държава-членка и
- d) стоките не спадат към онези, във връзка с които данъчнозадълженото лице е избрало възможността по член 50А от [Закона от 1994 г.] за облагане с ДДС въз основа на маржа на печалбата по доставката,

доставката се облага с нулева ставка, ако отговаря на условията, които Commissioners могат да наложат.“

- 12 Други правила за освобождаване на вътреобщностните доставки са посочени в циркулярни писма № 725 и № 703, които според акта за препращане имат отчасти силата на закон.
- 13 Циркулярно писмо № 703, отнасящо се до всички икономически оператори, осъществяващи търговия в рамките на Общността, предвижда по-конкретно:

„8.4 Условия за прилагане на нулева ставка при доставки до други държави-членки

Ако доставите стоки на клиенти, регистрирани като данъчнозадължени лица по ДДС в друга държава-членка на [Европейския съюз], можете да обложите с нулева ставка доставките си в Обединеното кралство, при условие:

- че сте получили и посочили върху фактурите си, отнасящи се до облагаеми с ДДС продажби, вътреобщностния идентификационен номер по ДДС, включително двубуквения код на страната на Вашия клиент,
- че стоките са изпратени или превозвани извън Обединеното кралство в направление към друга държава-членка на [Съюза] и

- че в срок от три месеца, считано от датата на доставката, получатите и запазите валидни търговски документи, доказващи, че стоките са напуснали Обединеното кралство.

[...]

Ако Вашият клиент от Общността сам вдигне стоките или организира вдигането им и напускането на Обединеното кралство, Вие следва:

- да получите потвърждение по какъв начин стоките ще напуснат Обединеното кралство и какво доказателство за тяхното отпътуване ще Ви бъде представено и
- да предвидите да поискате от клиента си да внесе гаранция, равна по размер на ДДС, задължение за чието плащане ще носите, ако не получите доказателство за отпътуването на стоките от Обединеното кралство. (Гаранцията ще може да бъде върната, когато получите доказателство, че стоките са напуснали Обединеното кралство).“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- ¹⁴ През 2002 г. Teleos и др. продават мобилни телефони на испанско дружество, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (наричано по-нататък „ТТ“). Съгласно договорите за продажба местоназначението на стоките се намира

по принцип във Франция, а в някои случаи в Испания. При почти всички случаи договорите са сключени съгласно едно от международните търговски правила, разработени от Международната търговска камара (правила, наречени „Incoterms 2000“), а именно „франко завод“ („ex-works“ или EXW), което означава, че Teleos и др. са задължени единствено да поставят стоките на разположение на ТТ в склад, намиращ се в Обединеното кралство, като последното дружество е отговорно впоследствие за превоза до уговорената държава-членка. Складът принадлежи на Euro-Cellars Ltd, дружество за митнически складове и разпространение.

- 15 За всяка сделка Teleos и др. получават от ТТ няколко дни след продажбата подпечатания и подписан оригинал на международната товарителница CMR (спедиторски документ, създаден въз основа на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, подписана в Женева на 19 май 1956 г., изменена с Протокола от 5 юли 1978 г.), описващ стоките и посочващ адреса на доставка, името на водача и регистрационния номер на превозното средство. Прието е такъв документ, който съдържа подписа на ТТ, да удостовери, че мобилните телефони са достигнали до предвиденото местоназначение.
- 16 На първо време Commissioners приемат тези документи като доказателство за износа на стоките извън Обединеното кралство и по този начин гореспоменатите доставки са освободени от ДДС, като е приложена нулева ставка, а Teleos и др. имат право на възстановяване на платения по получени доставки данък. При последващи проверки обаче Commissioners откриват, че в някои случаи посоченото в международните товарителници CMR местоназначение е фалшиво, че посочените в тях превозвачи или не съществуват, или не извършват превоз на мобилни телефони, и че регистрационните номера на посочените превозни средства се отнасят до несъществуващи или неподходящи за превоза на такива стоки превозни средства. От това Commissioners правят извода, че мобилните телефони никога не са напускали Обединеното кралство и вследствие на това налагат заплащането на полагащия се ДДС във връзка с гореспоменатите доставки в размер на няколко милиона GBP [британски лири], като признават, че Teleos и др. по никакъв начин не са участвали в измамата.

- 17 От акта за препращане е видно, че са налице доказателства, според които ТТ подава до компетентните испански органи данъчни декларации във връзка с вътреобщностното придобиване на мобилни телефони. Това дружество декларира и последваща доставка на тези стоки като освободена вътреобщностна доставка и иска възстановяване на платения по получени доставки ДДС.
- 18 Препращащата юрисдикция приема за установено, че за Teleos и др. не съществува никаква причина да се усъмнят в сведенията, съдържащи се в международните товарителници CMR, нито в тяхната автентичност, и че тези дружества не участват в никаква измама и не знаят, че мобилните телефони не са напускали Обединеното кралство. По-нататък тази юрисдикция достига до извод, според който след като са направили сериозни и задълбочени проучвания по отношение както на ТТ, така и на Euro-Cellars Ltd, за да са сигурни в надеждността на купувача, Teleos и др. не разполагат с никакво друго конкретно средство, за да установят неточността на декларираното в гореспоменатите международни товарителници. Освен това никакво допълнително доказателство, различно от международните товарителници CMR, не би могло да бъде получено по разумен начин, като се има предвид естеството на въпросната търговия.
- 19 Teleos и др. подават жалба до препращащата юрисдикция срещу решенията на Commissioners относно наложеното събиране на ДДС, с мотив че в Шеста директива няма разпоредба, на която те да могат да се основат.
- 20 При тези обстоятелства High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) При съответните обстоятелства [по главното производство] следва ли понятието „изпратен“, употребено в член 28а, параграф 3 (вътреобщностно придобиване на стоки) [от Шеста директива], да се тълкува в смисъл, че е налице вътреобщностно придобиване, когато:

- а) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и доставените стоки са поставени на разположение на получателя на доставката (който е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка) от доставчика по силата на договор за продажба „франко завод“, с който получателят на доставката се задължава да превози стоките в държава-членка, различна от тази на доставката, от охраняем склад, разположен в държавата-членка на доставчика, и когато документите по договора или другите доказателства сочат, че намерението на страните е след това стоките да бъдат превозени до местоназначение в друга държава-членка, но стоките все още не са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката, или когато
- б) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и стоките започват, без обаче непременно да приключат пътуването си до друга държава-членка (по-специално ако стоките все още не са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката), или когато
- в) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и стоките са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката и са започнали пътуването си до друга държава-членка?
- 2) Следва ли член 28в, А, буква а) [от Шеста директива] да се тълкува в смисъл, че доставките на стоки са освободени от ДДС, когато:

— стоките са доставени на получател на доставката, който е регистриран за целите на ДДС в друга държава-членка, и

- получателят на доставката се задължава по договор да закупи стоките, при положение че след като придобие правото да се разпорежда като собственик със стоките в държавата-членка на доставчика, той ще отговаря за превозването им от държавата-членка на доставчика до втора държава-членка и че:
 - а) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и че доставените стоки са поставени на разположение на получателя на доставката от доставчика по силата на договор за продажба „франко завод“, с който получателят на доставката се задължава да превози стоките до държава-членка, различна от тази на доставката, от охраняем склад, разположен в държавата-членка на доставчика, и когато документите по договора или другите доказателства сочат, че намерението на страните е след това стоките да бъдат превозени до местоназначение в друга държава-членка, но че стоките все още не са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката, или когато
 - б) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и стоките са започнали, без обаче непременно да са приключили пътуването си до друга държава-членка (по-специално стоките все още не са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката), или когато
 - в) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и стоките са напуснали физически територията на държавата-членка на доставка и са започнали пътуването си до втора държава-членка, или когато
 - г) правото да се разпорежда като собственик със стоките е прехвърлено на получателя на доставката и може да бъде доказано също, че стоките действително са пристигнали в държавата-членка по местоназначението?

- 3) При съответните обстоятелства [по главното производство], когато доставчик, който действа добросъвестно, след подаването на искане за възстановяване е представил на компетентните органи на своята държава-членка обективни доказателства, които към момента на тяхното депозиране явно обосновават правото му на освобождаване на стоките съгласно член 28в, А, буква а) [от Шеста директива], и когато компетентните органи първоначално са приели тези доказателства с оглед освобождаването, при какви обстоятелства (ако са налице такива) компетентните органи на държавата-членка на доставката могат въпреки това да задължат впоследствие доставчика да заплати ДДС върху тези стоки, когато пред тях са представени нови доказателства: а) пораждащи съмнение относно валидността на предишните доказателства или б) установяващи, че представените доказателства са били с невярно съдържание, без обаче доставчикът да е знаел за това и без да е установено неговото участие?
- 4) Оказва ли влияние върху отговора на третия въпрос обстоятелството, че са налице доказателства, според които получателят на доставката е представил декларации пред данъчните органи на държавата-членка по местоназначението, при положение че в тези декларации разглежданите в конкретния случай покупки са посочени като вътреобщностни придобивания, че получателят на доставката е посочил сума, за която се предполага, че представлява данъка във връзка с придобиването, и че е приспаднал същата сума в съответствие с член 17, параграф 2, буква г) от Шеста директива?“

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 21 В самото начало следва да се напомни, че поставените от препращащата юрисдикция въпроси се вписват в контекста на преходния режим по ДДС,

който е приложим по отношение на търговията в рамките на Общността и е въведен с Директива 91/680 с оглед на премахването на вътрешните граници от 1 януари 1993 г. От тази дата облагането при внос и освобождаването от облагане при износ за търговския обмен между държавите-членки са окончателно премахнати (второ и трето съображение от посочената директива).

22 Всъщност 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 предпоставяне 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).

23 В това отношение се налага изводът, че 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.

24 Така 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, 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 (Решение от 6 април 2006 г. по дело EMAG Handel Eder, C-245/04, Recueil, стр. I-3227, точка 29).

- 25 От 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 ДДС.

По първия и втория въпрос

- 26 С първите си два въпроса, които е уместно да се разгледат съвместно, препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, предвид термина „изпратен(и)“, употребен в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че вътреобщностното придобиване на стока е осъществено и освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо, само когато правото да се разпорежда като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че стоката 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.
- 27 Условието, които трябва да са изпълнени, за да може дадена операция да бъде определена като вътреобщностно придобиване и да бъде обложена с ДДС, са посочени в член 28а от Шеста директива. Освен посочените в параграф 1, буква а) от този член условия, които уточняват качеството на продавача и на получателя на доставката, параграф 3, първа алинея от същия член поставя вътреобщностното придобиване в зависимост от две условия, а именно, от една страна, прехвърлянето на получателя на доставката на правомощието да се разпорежда като собственик с дадена движима вещ, и от друга страна, изпращането или превозването на тази вещ до получателя на доставката от продавача или от получателя на доставката или за тяхна сметка „към държава-

членка, която не е държавата-членка, от която се изпращат или превозват стоките“.

28 Операцията, която съответства на вътреобщностното придобиване, тоест вътреобщностната доставка, е освободена от ДДС, ако отговаря на условията, посочени в член 28в, А, буква а) от Шеста директива. За разлика от условията, посочени за вътреобщностното придобиване, тази разпоредба предвижда, че за да могат да бъдат освободени като вътреобщностната доставка, стоките следва да бъдат изпратени или превозени „извън територията по член 3, но в рамките на Общността“, тоест че изпращането или превозването следва да се извърши от държава-членка, която е част от територията на Общността, където действа общата система на ДДС, до друга държава — членка на Общността.

29 От представената пред Съда преписка е видно, че първото условие, отнасящо се до вътреобщностното придобиване, а именно прехвърлянето на правомощието за разпореждане със стоката като собственик, се счита за изпълнено от препращащата юрисдикция. Страните по главното производство обаче спорят по отношение на второто условие, на което е подчинено едно такова придобиване. Несъгласието се отнася по-конкретно до тълкуването, което следва да се даде на понятието „изпращане“, употребено в член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива.

30 Teleos и др. смятат, че терминът „изпратен(и)“ означава, че съответните стоки са изпратени до дадено местоназначение или адресат. Те се основават на буквално тълкуване на този термин и твърдят, че сравняването на текста на директивата на всички езици показва, че съответно използваният в него термин набляга на началото на процеса на изпращане и не предполага пълното физическо превозване на стоките извън държавата-членка на доставчика.

- 31 Ето защо Teleos и др. считат, че вътреобщностната доставка на стоки е осъществена, когато доставчикът поставя стоките на разположение на получателя на доставката въз основа на правилото „франко завод“, вследствие на което последният се задължава да ги превози до друга държава-членка, и когато доказателствата сочат, че намерението на страните е впоследствие стоките да бъдат превозени до местоназначение в друга държава-членка, дори те все още да не са напуснали физически територията на държавата-членка на доставката.
- 32 За сметка на това държавите-членки, представили становища пред Съда, и Комисията на Европейските общности твърдят, че употребата на термина „изпратен(и)“ предполага стоките да са напуснали физически територията на държавата-членка на изпращане или да са достигнали до държавата-членка по местоназначение.
- 33 Несъмнено макар и да е вярно, че при буквално тълкуване изразът „изпратен или превозен [...] до държава-членка“, употребен в член 28а, параграф 3, първа алинея от Шеста директива, изглежда набляга на началото на процеса на изпращане или превозване, както се поддържа от Teleos и др., това не променя факта, че както се твърди от по-голямата част от държавите-членки, представили становища пред Съда, изразът „изпратени или превозени [...] извън територията [на държавата-членка]“, употребен в член 28в, А, буква а), първа алинея от същата директива, предполага стоките действително да са напуснали държавата-членка на доставката.
- 34 При тези обстоятелства, като се има предвид необходимата взаимна обвързаност, съществуваща между вътреобщностните доставка и придобиване, следва на двете посочени в предходната точка разпоредби да се даде тълкуване, придаващо им еднакви смисъл и значение.

- 35 При наличието обаче на множество възможни буквални тълкувания на дадено понятие, за да се определи значението му, следва да се прибегне до контекста, в който то се вписва, като се отчитат целите и смисъла на Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 26 юни 1990 г. по дело *Velker International Oil Company*, C-185/89, Recueil, стр. I-2561, точки 16 и 17, Решение от 5 юни 1997 г. по дело *SDC*, C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точка 22 и Решение от 19 април 2007 г. по дело *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Сборник, стр. I-3225, точка 20).
- 36 От целта, преследвана с предвидения в дял XVIa от Шеста директива преходен режим, а именно прехвърлянето на данъчния приход в държавата-членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (вж. Решение по дело *EMAG Handel Eder*, посочено по-горе, точка 40), следва, че този режим е създаден, за да регулира по-конкретно вътреобщностното движение на стоките.
- 37 Като замества системата на внос и износ между държавите-членки, както е напомнено и в точка 21 от настоящото решение, този режим ясно се разграничава от режима, уреждащ осъществяването на територията на страната операции. Предварителното условие за прилагането на такъв режим е вътреобщностният характер на дадена операция, и по-конкретно физическото движение на стоки от една държава-членка до друга. Възможно това условие, свързано с преминаването на граници между държавите-членки, е съставен елемент на дадена вътреобщностна операция, който я отличава от осъществяваната на територията на страната.
- 38 Освен това също както други понятия, които определят облагаемите въз основа на Шеста директива операции (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело *Optigen* и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 44, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело *Kittel* и *Recolta Recycling*, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 41), понятията за вътреобщностна доставка

и вътреобщностно придобиване имат обективен характер и се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните операции.

39 Противно на доводите на Teleos и др., според които намерението на доставчика и на получателя на доставката да се извърши вътреобщностна операция е достатъчно за нейното определяне като такава, уместно е да се отбележи, че от практиката на Съда следва, че задължение на данъчната администрация да извършва проучване, за да установи намерението на данъчнозадълженото лице, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС да се гарантира правната сигурност и да се улеснят присъщите на прилагането на ДДС действия чрез отчитането на обективния характер на съответната операция, освен в изключителни случаи (вж. Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group, C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 24, както и Решение по дело Optigen и др., посочено по-горе, точка 45 и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 42).

40 Следователно е необходимо определянето на дадена вътреобщностна доставка или придобиване да се извърши въз основа на обективни елементи като наличието на физическо движение на съответните стоки между държави-членки.

41 Това тълкуване е подкрепено и с контекста, в който се вписват вътреобщностната доставка и придобиване на стоки. Всъщност още от текста на дял XVIa от Шеста директива вече е видно, че преходният режим се прилага за търговския обмен между държавите-членки. Освен това отнасящите се до този режим разпоредби използват множество изрази, от които се разбира, че най-малко две държави-членки са включени в дадена операция, състояща се от вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване, и че следва да е налице прехвърляне на стоки между тези държави. Тези характерни изрази, като „към държава-членка, която не е държавата-членка, от която се изпращат или превозват стоките“, „в държавата-членка по пристигане на изпратените или превозени стоки“ и „прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки

от неговата дейност в друга държава-членка“, са употребени по-конкретно в член 28а, параграфи 3 и 5 от Шеста директива.

- 42 С оглед на гореизложените съображения на поставените първи и втори въпрос следва да се отговори, че член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, като се вземе предвид терминът „изпратен(и)“, употребен в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че 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 доставката.

По третия въпрос

- 43 С третия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена вътреобщностна доставка на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да е установено участието на този доставчик в данъчната измама.

- 44 В самото начало се налага изводът, че макар вътреобщностната доставка и придобиване на стоки да са подчинени на обективното условие за физическото прехвърляне на стоките извън държавата-членка на доставката, както е видно от отговора, даден на първите два въпроса, поради премахването на контрола на границите между държавите-членки за данъчната администрация се оказва трудно да се увери дали стоките физически са напуснали територията на

посочената по-горе държава-членка. Поради това данъчните органи извършват такава проверка главно въз основа на предоставените от данъчнозадължените лица доказателства и от техните декларации.

45 Както е видно от първата част на изречението на член 28в, А от Шеста директива, държавите-членки следва да определят условията, при които се прилага освобождаването на дадена вътреобщностна доставка. Важно е обаче да се напомни, че при упражняване на своите правомощия държавите-членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от общностния правен ред, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността (вж. в този смисъл Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 48, както и Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точки 29 и 30).

46 От свързаната с последващото събиране на ДДС практика на Съда е видно и че мерките, които държавите-членки имат възможност да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да избегнат измамите, не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 52, Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 59, както и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 92).

47 Teleos и др. твърдят, че обстоятелството, че данъчните органи на държава-членка възлагат цялата тежест на доказване, както и отговорността за плащане на ДДС върху доставчика на дадена стока, продадена при прилагане на режима на вътреобщностната доставка, в случай, при който след придобиването се оказва, че получателят на доставката е извършил измама и че стоките в действителност не са напуснали територията на държавата-членка на доставката, е несъвместим с принципите на правна сигурност, на пропорционалност и на данъчен неутралитет. Те поддържат също, че предприетите срещу

тях мерки от данъчните органи засягат нормалното функциониране на единния пазар и възпрепятстват свободното движение на стоките.

48 На първо място, що се отнася до принципа на правната сигурност, е уместно да се напомни, че той се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага (вж. Решение от 15 декември 1987 г. по дело Нидерландия/Комисия, 326/85, Recueil, стр. 5091, точка 24, както и Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 72). Следователно както правилно изтъкват Teleos и др. и Комисията, необходимо е данъчнозадължените лица да познават своите данъчни задължения, преди да сключат сделка.

49 В главното производство, както е видно и от преписката, и от представените пред Съда становища, изглежда не е налице никакво конкретно доказателство, позволяващо от една страна да се заключи, че въпросните стоки са били прехвърлени извън територията на държавата-членка на доставката, а от друга страна да се изключи, че са извършени машинации и измами. За да се осигури правилното и ясно прилагане на освобождаванията, е необходимо обаче националните власти да определят условията, при които освобождават вътреобщностните доставки.

50 Затова ще противоречи на принципа на правната сигурност възможността държава-членка, която е регламентирала условията за прилагане на освобождаването на дадена вътреобщностна доставка, по-конкретно определяйки списък от документи, които да се представят на компетентните органи, и която първоначално е приела представените от доставчика документи като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, впоследствие да задължава този доставчик да заплати полагащия се за тази доставка ДДС, когато се окаже, че поради извършена от получателя на доставката измама, за

която доставчикът не е знаел и не би могъл да знае, въпросните стоки в действителност не са напуснали територията на държавата-членка на доставката.

- 51 Да се задължи обаче данъчнозадълженото лице да представи убедително доказателство, че стоките физически са напуснали държавата-членка на доставката, не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията. Напротив, това задължение поставя данъчнозадълженото лице в положение на несигурност относно възможността за прилагане на освобождаване за неговата вътреобщностна доставка или относно необходимостта да се включи ДДС в продажната цена.
- 52 На второ място, по отношение на принципа на пропорционалност следва да се напомни, че Съдът приема в точка 46 от решението си по дело Molenheide и др., посочено по-горе, че съгласно този принцип държавите-членки следва да използват средства, които като позволяват ефективно да се постигне преследваната от вътрешното право цел, същевременно засягат най-малко целите и принципите, въведени от съответната общностна правна уредба.
- 53 Ето защо, макар целта да запазят по възможно най-ефективния начин правата на държавното съкровище да е легитимна, приетите от държавите-членки мерки не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел (вж. Решение по дело Molenheide и др., посочено по-горе, точка 47, както и Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе, точка 30).
- 54 Правителството на Обединеното кралство и италианското правителство твърдят в това отношение, че за делото по главното производство е приложима съдебната практика, според която фактът, че добросъвестният вносител отговаря за заплащането на дължимите мита при вноса на дадена стока, по отношение на която износителят е извършил митническо нарушение, докато вносителят по никакъв начин не е участвал в това нарушение, представлява облагане, което не е нито несъразмерно, нито противоречи на общите принципи на правото, за чието спазване следи Съдът (вж. Решение от

14 май 1996 г. по дело Faroe Seafood и др., C-153/94 и C-204/94, Recueil, стр. I-2465, точка 114, както и Решение от 17 юли 1997 г. по дело Pascoal & Filhos, C-97/95, Recueil, стр. I-4209, точка 61).

55 Тези доводи не могат да бъдат приети.

56 Както основателно твърдят Teleos и др. и Комисията и както изтъква генералният адвокат в точки 78—82 от заключението си, налагането на мита при внос на стоки с произход извън Европейския съюз и облагането с ДДС на вътреобщностна доставка не са сравними дейности.

57 Всъщност приложимият за търговския обмен в рамките на Общността режим определя разпределението на правомощията в областта на данъчното облагане във вътрешния пазар и позволява на данъчната администрация да се обърне както към доставчика, така и към получателя на доставката, за да получи заплащането на ДДС, докато при общия митнически режим митата се събират само от вносителя. Следователно посочената в точка 54 от настоящото решение съдебна практика не е приложима за делото, с което е сезирана препращащата юрисдикция.

58 Несъмнено целта за избягване на данъчната измама понякога оправдава повишени изисквания към задълженията на доставчиците. При все това всяко разпределение на риска между доставчика и данъчната администрация вследствие на извършена от трето лице измама следва да бъде съвместимо с принципа на пропорционалност. Освен това вместо да предотврати данъчната измама, режим, който възлага на доставчика цялата отговорност за заплащането на ДДС, независимо дали той е участвал в измамата, не предпазва непременно хармонизираната система на ДДС от измамата и злоупотребата на получателя на доставката. Ако бъде освободен напълно от отговорност,

последният би могъл всъщност да бъде подбуден да не изпрати или да не превози стоките извън държавата-членка на доставката и да не ги декларира за целите на ДДС в предвидените като местоназначение държави-членки.

59 На трето място, по отношение на принципа на данъчен неутралитет следва да се напомни, че този принцип се противопоставя по-специално на това сходни престации, които се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. Решение от 7 декември 2006 г. по дело Eurodental, C-240/05, Recueil, стр. I-11479, точка 46).

60 Ако обаче разглежданите в главното производство доставчици бъдат задължени те самите да заплатят ДДС в последващ момент, то посоченият принцип не би бил спазен, тъй като доставчиците, които осъществяват операции на територията на страната, никога не са обременени с данъка по извършени доставки, тъй като става въпрос за непряк данък върху потреблението. Следователно данъчнозадължените лица, които осъществяват вътреобщностна операция при условия като тези по главното производство, биха били в по-неблагоприятно положение от това, в което се намират данъчнозадължените лица, осъществяващи вътрешна операция (вж. в този смисъл по отношение на правото на приспадане Решение по дело Eurodental, посочено по-горе, точка 47).

61 На четвърто място, по отношение на довода на Teleos и др., според който приетите от властите на Обединеното кралство мерки възпрепятстват свободното движение на стоки, следва от една страна да се приеме, че от практиката на Съда е видно, че борбата срещу евентуалните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби е призната и насърчавана от Шеста директива цел (вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, Recueil, стр. I-5337, точка 76, както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 54), която при определени условия може да оправдае наличието на ограничения за свободното движение на стоки.

- 62 От друга страна, както с основание твърди Комисията, също толкова важно е да се гарантира положението на икономическите оператори да не бъде по-неблагоприятно от това, което е съществувало преди премахването на контрола на границите между държавите-членки, тъй като такъв резултат би бил в противоречие с крайната цел на вътрешния пазар, насочена към улесняване на търговския обмен между държавите-членки.
- 63 Като се има предвид, че вече не е възможно данъчнозадължените лица да се осланият на издадените от митническите органи документи, доказването на вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване следва да се осъществява чрез други средства. Макар и да е вярно, че режимът на търговския обмен в рамките на Общността в по-голяма степен допуска измама, това не променя факта, че установените от държавите-членки условия за доказване следва да зачитат основните свободи, въведени с Договора за ЕО, по-конкретно като тази за свободното движение на стоките.
- 64 В това отношение също толкова важно е да се напомни, че съгласно член 22, параграф 8 от Шеста директива държавите-членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчната измама, без тези задължения да пораздат в търговията между държави-членки формалности при преминаването на границите.
- 65 Освен това според практиката на Съда, приложима по аналогия по отношение на делото по главното производство, не би било в противоречие с общностното право да се изисква от доставчика да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама (вж. по отношение на измамата от тип „въртележка“ Решение по дело Federation of Technological Industries и др., посочено по-горе, точка 33, както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 51).

66 Ето защо обстоятелствата, че доставчикът е действал добросъвестно, че е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в измама е изключено, представляват важни фактори за определяне на възможността този доставчик да бъде задължен да заплати впоследствие ДДС.

67 За сметка на това, както изтъква Комисията, след като веднъж доставчикът е изпълнил своите задължения, свързани с доказването на вътреобщностна доставка, въпреки че получателят на доставката не е изпълнил договорното си задължение да изпрати или превози стоките извън държавата-членка на доставката, именно получателят на доставката следва да бъде считан за задължен по ДДС в тази държава-членка.

68 При това положение на третия поставен въпрос следва да се отговори, че член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена вътреобщностна доставка на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в такава измама.

По четвъртия въпрос

69 Със своя четвърти въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали обстоятелството, че получателят на доставката е представил

пред данъчните органи на държавата-членка по местоназначението декларация за вътреобщностното придобиване като разглежданата в главното производство, може да се счита за решаващо доказателство за целите на освобождаването от ДДС на дадена вътреобщностна доставка.

70 Предвид отговора, даден на първите два въпроса, следва да се счита, че освен условията, свързани с качеството на данъчнозадължените лица, с прехвърлянето на правомощието за разпореждане с дадена стока като собственик и с физическото преместване на стоките от една държава-членка в друга, не би следвало да се изисква никакво друго условие, за да се определи дадена операция като вътреобщностна доставка или вътреобщностно придобиване на стоки.

71 В рамките на преходния режим на вътреобщностна доставка и придобиване е необходимо, с оглед осигуряването на правилното събиране на ДДС, компетентните данъчни органи да проверяват независимо едни от други дали са изпълнени условията за вътреобщностното придобиване, както и за освобождаването на съответната доставка. Ето защо, макар и представянето от купувача на данъчна декларация, свързана с вътреобщностното придобиване, да може да представлява указание за действителното прехвърляне на стоките извън държавата-членка на доставката, една такава декларация няма решаващо значение с оглед на доказването на освободена вътреобщностна доставка.

72 Ето защо на четвъртия поставен въпрос следва да се отговори, че обстоятелството, че получателят на доставката е представил пред данъчните органи на държавата-членка по местоназначението декларация относно вътреобщностното придобиване като разглежданата в главното производство, може да представлява допълнително доказателство, целящо да установи, че стоките действително са напуснали територията на държавата-членка на доставката, но не представлява решаващо доказателство с оглед на освобождаването от ДДС на дадена вътреобщностна доставка.

По съдебните разноси

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

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 28а, параграф 3, първа алинея и член 28в, А, буква а), първа алинея от 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, изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година, като се вземе предвид терминът „изпратен(и)“, употребен в тези две разпоредби, следва да се тълкуват в смисъл, че 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 доставката.
- 2) Член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/65, следва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентните органи на държавата-членка на доставката да

задължават даден доставчик, който е действал добросъвестно и е представил доказателства, установяващи на пръв поглед правото му на освобождаване на дадена вътреобщностна доставка на стоки, да заплати впоследствие ДДС върху тези стоки, когато тези доказателства се окажат с невярно съдържание, без обаче да бъде установено участието на споменатия доставчик в данъчната измама, доколкото той е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваната от него вътреобщностна доставка не го довежда до участие в такава измама.

- 3) Обстоятелството, че получателят на доставката е представил пред данъчните органи на държавата-членка по местоназначението декларация относно вътреобщностното придобиване като разглежданата в главното производство, може да представлява допълнително доказателство, целящо да установи, че стоките действително са напуснали територията на държавата-членка на доставката, но не представлява решаващо доказателство с оглед на освобождаването от ДДС на дадена вътреобщностна доставка.

Подписи