



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

27 септември 2012 година *

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Доставка на стоки — Данъчно облагане на верижни сделки — Отказ да бъде приложено данъчно освобождаване поради липса на посочване на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице“

По дело C-587/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 10 ноември 2010 г., постъпил в Съда на 15 декември 2010 г., в рамките на производство по дело

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

срещу

Finanzamt Plauen,

в присъствието на:

Bundesministerium der Finanzen,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състав, г-жа A. Prechal, г-н K. Schiemann, г-н L. Bay Larsen и г-жа C. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-жа A. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 7 март 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), от T. Küffner, S. Maunz и T. Streit, Rechtsanwälte,
- за германското правителство, от г-н T. Henze и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,

— за Европейската комисия, от г-н W. Mölls и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 юни 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването 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, стр. 1), последно изменена с Директива 98/80/ЕО на Съвета от 12 октомври 1998 г. (ОВ L 281, стр. 31, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (наричано по-нататък „VSTR“) и Finanzamt Plauen във връзка с отказа на последния да освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) доставка на стоки, извършена от дъщерно дружество на VSTR.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 4, параграф 1 от Шеста директива дава следното определение на понятието „данъчнозадължено лице“:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност“ [неофициален превод].

- 4 Член 22 от Шеста директива в редакцията след изменението с член 28з от нея предвижда редица задължения за данъчнозадължените лица в рамките на вътрешната система, по-специално относно счетоводната отчетност, фактурирането, декларирането, както и справката-декларация, която те са задължени да подадат пред данъчната администрация.
- 5 Член 22, параграф 1, буква в), първо и трето тире от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, предвижда:

„Държавите членки вземат необходимите мерки за регистрация с индивидуален идентификационен номер на:

— на всяко данъчнозадължено лице с изключение на лицата по член 28а, параграф 4, което извършва на територията на страната доставка на стоки или услуги, даваща му правото на приспадане [...]

[...]

— на всяко данъчнозадължено лице, което осъществява на територията на страната вътреобщностно придобиване на стоки за целите на сделки, включени сред икономическите дейности, посочени в член 4, параграф 2, които се извършват в чужбина“ [неофициален превод].

- 6 Член 22, параграф 3, буква а) от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице издава фактура или друг документ с такова предназначение за стоките и услугите, които е доставило или предоставило на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице. Всяко данъчнозадължено лице издава също фактура [...] за стоките, доставени при условията по [член 28в, част А] [...]“.

- 7 Член 22, параграф 3, буква б), втора алинея от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, предвижда:

„Във фактурата се посочва също:

[...]

— за сделките по [член 28в, част А, буква а)] — регистрационният номер на данъчнозадълженото лице на територията на страната, както и регистрационният номер в друга държава членка на лицето, придобиващо стоките.

[...]“.

- 8 Член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, предвижда:

„Държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на [данъчни измами], 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“.

- 9 Член 28а, параграф 1, буква а), първа и втора алинея и параграф 3, първа алинея от Шеста директива гласи:

„1. Следните дейности също подлежат на облагане с [ДДС]:

- 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, част Б, параграф 1.

В съответствие с условията, предвидени в параграф 1а, чрез дерогация от първа алинея [ДДС] не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки от данъчнозадължено лице или от данъчно незадължено юридическо лице. [неофициален превод]

[...]

3. „Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиване на правото на разпореждане в качеството на собственик с движими [материални] вещи, изпратени или транспортирани до лицето, което ги придобива, 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“.

10 Член 28б, част А от посочената директива уточнява:

„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 [ДАС], под който придобиващото лице е придобило стоките, освен ако това лице не докаже, че придобиването е подлежало на облагане в съответствие с параграф 1.

Ако обаче придобиването подлежи на облагане в съответствие с параграф 1 в държавата членка на пристигане на пратката или транспортът на стоките, след като е било обложено в съответствие с първата алинея, данъчната основа се намалява съответно в държавата членка, издала идентификационния номер по [ДАС], под който придобиващото лице е придобило стоките.

[...]“.

11 Член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива предвижда:

„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 [данъчна измама], избягване на данъци или злоупотреба, държавите членки освобождават от данък:

а) доставката на стоки по смисъла на член 5, изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача, или от лицето, придобиващо стоките 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“.

Германското право

12 Член 6а от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“) дава следното определение за вътреобщностна доставка:

„1. Вътреобщностна доставка [член 4, параграф 1, буква b)] е налице, когато доставката отговаря на следните условия:

1) търговецът или придобиващото лице е превозил или изпратил предмета на доставката до друга част на Общността;

2) придобиващо лице е:

а) търговец, който е придобил предмета на доставката за целите на своята икономическа дейност;

- b) юридическо лице, което не е търговец или което не е придобило предмета на доставката за целите на своята икономическа дейност, или
 - c) всяко друго придобиващо лице при доставка на ново моторно превозно средство,
- и
- 3) за придобиването на предмета на доставката от страна на придобиващото лице се прилагат разпоредбите за облагане на оборота в друга държава членка.

[...]

3. Търговецът трябва да докаже, че са изпълнени условията по параграфи 1 и 2. [...]“.

- 13 Член 17с, параграф 1 от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) въвежда следните задължения за доставчика:

„При вътреобщностни доставки (член 6а, параграфи 1 и 2 от [UStG]), търговецът, за който се прилага правилникът, трябва да докаже със счетоводни документи, че са изпълнени условията за освобождаване от данъка, включително да посочи идентификационния номер на придобиващото лице по ДДС. Изпълнението на условията трябва да може ясно и лесно да се установи от счетоводните документи“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 През ноември 1998 г. установено в Германия дъщерно дружество на VSTR продава две трошачни машини за камъни на ATLANTIC International Trading Co. (наричано по-нататък „Atlantic“), установено в Съединени американски щати. Atlantic има клон в Португалия, но не е регистрирано за целите на ДДС в нито една държава членка.
- 15 Дъщерното дружество на VSTR иска Atlantic да му съобщи своя идентификационен номер по ДДС. Последното уточнява, че е препродало въпросните стоки на установено във Финландия предприятие, като предоставя идентификационния номер по ДДС на посоченото финландско предприятие, а дъщерното дружество проверява верността на този номер.
- 16 След това стоките са натоварени от местонахождението на дъщерното дружество на VSTR от транспортно предприятие, на което Atlantic е възложило извозването им по суша до Любек (Германия) и след това превоза им по море до Финландия.
- 17 Дъщерното дружество на VSTR издава на Atlantic фактура без начислено ДДС за доставката на трошачните машини за камъни, посочвайки идентификационния номер по ДДС на финландското предприятие, на което стоките са били препродадени.
- 18 Finanzamt Plauen обаче счита, че доставката между дъщерното дружество на VSTR и Atlantic не може да бъде освободена от ДДС, тъй като първото не е предоставило идентификационния номер по ДДС на второто.
- 19 Сезиран като първа инстанция, Sächsisches Finanzgericht отхвърля подадената от VSTR жалба за отмяна на това решение на Finanzamt Plauen.
- 20 Тогава VSTR подава касационна жалба до Bundesfinanzhof, твърдейки, че изтъкнатото основание за отказа на Finanzamt Plauen да предостави данъчно освобождаване противоречи на Шеста директива. Обратно на това, последният твърди, че държавите членки могат да поставят

данъчното освобождаване на вътреобщностна доставка в зависимост от условието придобиващото лице да притежава идентификационен номер по ДДС в държава членка, като това не нарушава правото на Съюза.

- 21 Bundesfinanzhof констатира, че в хода на разглежданата в главното производство сделка са извършени последователни доставки — първата от дъщерното дружество на VSTR на Atlantic, а втората от Atlantic на финландското предприятие.
- 22 Той счита, че първата доставка би могла да бъде освободена от ДДС като вътреобщностна доставка, по-специално при условие че в съответствие с член 6а, параграф 1, първо изречение, точка 3 от UStG придобиването на стоките от придобиващото лице действително подлежи на данъчно облагане във Финландия. Той приема, че наличието на това условие може да налага придобиващото лице действително да притежава идентификационен номер по ДДС в държавата членка по местоназначението с цел администрацията на последната държава членка да може да обложи сделката с ДДС.
- 23 Bundesfinanzhof счита, че освобождаването от ДДС може да бъде отказано на основание член 17с, параграф 1, първо изречение от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху оборота, който задължава доставчика да предостави счетоводни доказателства относно идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице.
- 24 Той уточнява, че макар за освобождаването на вътреобщностна доставка от ДДС по член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива последният не изисква изрично придобиващото лице да оперира с индивидуален идентификационен номер по ДДС, такова изискване обаче е възможно да следва от посоченото в тази разпоредба условие придобиващото лице да бъде „данъчнозадължено лице [...] действащо в това качество в [друга] държава членка“. Освен това той иска да се установи дали предвид член 22, параграф 8, от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, и предвид член 28в, част А, буква а), първа алинея от същата директива това условие оправомощава държавите членки да изискват такъв вид доказателство от доставчика, и по-специално когато — както в делото по главното производство — установеното в трета държава придобиващо лице не е регистрирано в никоя държава членка и освен това доставчикът не е доказал, че придобиващото лице е декларирало вътреобщностното придобиване пред данъчната администрация.
- 25 Запитващата юрисдикция иска да се установи също дали задължението за предоставяне на идентификационния номер по ДДС може да бъде обосновано с въведеното от Шеста директива и потвърдено от практиката на Съда изискване за съответствие между данъчното освобождаване на вътреобщностната доставка и данъчното облагане на вътреобщностното придобиване.
- 26 Поради това Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Шеста директива [...] позволява ли на държавите членки да считат, че освободена вътреобщностна доставка е налице само когато данъчнозадълженото лице счетоводно докаже кой е идентификационният номер по [ДДС] на придобиващото лице?
 - 2) За отговора на този въпрос от значение ли е:
 - дали купувачът е установен в трета държава търговец, който е изпратил предмета на доставката от една държава членка в друга в рамките на верижна сделка, но не е регистриран за целите на данъка върху оборота в нито една държава членка, и
 - дали данъчнозадълженото лице е доказало, че придобиващото лице е декларирало вътреобщностното придобиване?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

- 27 Член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, който освобождава вътреобщностните доставки от ДДС, е част от преходния режим за облагане на търговията между държавите членки, предвиден в раздел XVIa от тази директива, чиято цел е данъчните приходи да се предоставят на държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки (вж. по-специално Решение от 7 декември 2010 г. по дело R, C-285/09, Сборник, стр. I-12605, точка 37).
- 28 Механизмът, създаден с посочения преходен режим, се състои, от една страна, в освобождаване на извършената чрез вътреобщностно изпращане или вътреобщностен транспорт доставка в държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, и същевременно допускане на право на приспадане или възстановяване на платения по получени доставки ДДС в тази държава, а от друга страна, в облагане на вътреобщностното придобиване в държавата членка по пристигане. По този начин механизмът гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело R, посочено по-горе, точка 38) и позволява да се избегне двойното данъчно облагане, а следователно и да гарантира данъчния неутралитет, присъщ на общата система на ДДС (вж. по-специално Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 25 и Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 23).
- 29 Що се отнася до условията, при които определена сделка може да бъде квалифицирана като вътреобщностна доставка по смисъла на член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, съгласно съдебната практика това понятие обхваща — и следователно освободени от ДДС са — доставките на стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача или придобиващото лице извън територията на държава членка, но в рамките на Съюза, които доставки се извършват за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава членка, която не е държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките (вж. по-специално Решение по дело R, посочено по-горе, точка 40).
- 30 Освен тези условия, свързани с качеството на данъчнозадължените лица, с прехвърлянето на правото на 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 (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 70), с уточнението, че понятието за вътреобщностна доставка също като понятието за вътреобщностно придобиване има обективен характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки (вж. по-специално Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 38).
- 31 Макар поставените от запитващата юрисдикция въпроси да са свързани с качеството на данъчнозадължено лице на придобиващото лице, Съдът все пак счита за необходимо да даде насоки на запитващата юрисдикция относно условието, свързано с превоза. Всъщност, след като спорът в главното производство е свързан със сделка, в която продавачите стоки са били предмет на две последователни доставки, но само на един вътреобщностен превоз, квалифицирането като вътреобщностна доставка на първата доставка — тази между дъщерното дружество на VSTR и Atlantic, която поради това може да бъде освободена от ДДС на основание член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива — зависи от това дали, както се предлага в акта за преюдициално запитване, този превоз може да се отнесе към тази първа

доставка (вж. в този смисъл Решение от 6 април 2006 г. по дело EMAG Handel Eder, C-245/04, Recueil, стр. I-3227, точка 45 и Решение от 16 декември 2010 г. по дело Euro Tyre Holding, C-430/09, Сборник, стр. I-13335, точка 21).

- 32 Отговорът на този въпрос зависи от общата преценка на всички специфични за конкретния случай обстоятелства (вж. Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точка 27), и по-специално от определянето на момента, в който правото на разпореждане със стоката като собственик е било прехвърлено на крайния получател (вж. Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точки 31—35). Всъщност, ако второто прехвърляне на правото на разпореждане със стоката като собственик е станало преди извършването на вътреобщностния превоз, то последният вече няма да може да се отнесе към първата доставка в полза на първото придобиващо лице (вж. в този смисъл Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точка 33).
- 33 Така в делото по главното производство доставката от дъщерното дружество на VSTR на Atlantic не би могла да бъде освободена от ДДС вътреобщностна доставка на основание член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, ако второто прехвърляне на собствеността на въпросните стоки от Atlantic на финландското предприятие е станало преди извършването на вътреобщностния превоз на тези стоки до Финландия.
- 34 Що се отнася да обстоятелствата, които могат да се вземат предвид, Съдът вече е постановявал, че ако първото придобиващо лице, получило правото да се разпорежда със стоката като собственик на територията на държавата членка на първата доставка, изрази намерението си да превози тази стока до друга държава членка и се представи с идентификационния си номер по ДДС, предоставен от последната държава, вътреобщностният превоз трябва да се отнесе към първата доставка, при условие че правото на разпореждане със стоката като собственик е било прехвърлено на второто придобиващо лице в държавата членка по местоназначение на вътреобщностния превоз (вж. Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точки 44 и 45).
- 35 Съдът обаче уточнява също, че това не е така, ако след прехвърлянето на придобиващото лице на правото да се разпорежда със стоката като собственик доставчикът, извършил първата доставка, е бил уведомен от това придобиващо лице, че стоката ще бъде препродадена на друго данъчнозадължено лице, преди да е напуснала държавата членка на доставката (Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точка 36.)
- 36 От акта за преюдициално запитване следва, че фактите в главното производство частично съответстват на последната хипотеза, тъй като преди превоза на въпросните стоки до Финландия Atlantic уточнило пред дъщерното дружество на VSTR, че стоките вече са били препродадени на финландско предприятие и предоставило идентификационния номер по ДДС на последното.
- 37 Сами по себе си обаче тези обстоятелства не доказват, че прехвърлянето на финландското предприятие на правото на разпореждане с въпросните стоки като собственик е станало преди превозването им до Финландия, и националният съд трябва да прецени дали това е било така, като вземе предвид всички обстоятелства в разглеждания случай.
- 38 Следователно на отправените въпроси трябва да се отговори, доколкото въпросната доставка в главното производство може да представлява вътреобщностна доставка.

По отправените въпроси

- 39 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчната администрация на държава членка да постави освобождаването от ДДС на вътреобщностна доставка в зависимост от предоставянето от доставчика на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице. Запитващата юрисдикция иска от Съда да уточни дали за отговора на тези въпроси има значение това дали придобиващото лице е установено в трета държава, без при това да е регистрирано в държава членка, или това дали доставчикът е доказал декларирането на вътреобщностното придобиване от придобиващото лице.
- 40 Посоченото в член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива условие, съгласно което придобиващото лице трябва да е „данъчнозадължено лице [...] действащо в това качество в [друга] държава членка“, само по себе си не налага придобиващото лице да оперира с идентификационен номер по ДДС при въпросното придобиване.
- 41 Ето защо поставените от запитващата юрисдикция въпроси трябва да се разбират като отнасящи се до видовете доказателства, които може да се изискат от доставчика, за да докаже, че в разглежданата сделка условието относно качеството на данъчнозадължено лице на придобиващото лице е изпълнено.
- 42 В това отношение Съдът вече е постановявал, че при отсъствие на разпоредба в това отношение в Шеста директива — предвиждаща само в член 28в, част А, първа част от изречението, че държавите членки са длъжни да определят условията за освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки — въпросът за доказателствените средства, които могат да използват данъчнозадължените лица с цел да се ползват от освобождаване от ДДС, е от компетентността на държавите членки (вж. по-специално Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 24 и Решение по дело R, посочено по-горе, точка 43).
- 43 Съдът уточнява също, че доставчикът на стоките трябва да докаже, че са изпълнени условията, предвидени за прилагането на член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, включително въведените такива от държавите членки, за да се гарантира правилното и ясно прилагане на основанията за освобождаване и да се предотврати всяка евентуална измама, избягване на данъчно облагане или злоупотреба (вж. по-специално Решение по дело R, посочено по-горе, точка 46).
- 44 Освен това член 22, параграф 8, от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, оправомощава държавите членки да приемат мерки за осигуряване на правилното събиране на данъка и избягването на измами, без обаче да се надхвърля необходимото за постигането на тези цели (вж. в този смисъл Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 26 и Решение по дело R, посочено по-горе, точка 45). Ето защо тези мерки не могат да се използват по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС, който е основен принцип на общата система на ДДС (вж. Решение по дело Téléos и др., посочено по-горе, точка 46 и Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 26).
- 45 Следователно поставянето на правото на освобождаване от ДДС на вътреобщностната доставка в зависимост от спазването на формални задължения, без да се вземат предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да се проверява дали последните са изпълнени, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка (вж. Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 29).

- 46 Всъщност принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, и това не е така само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материалноправните изисквания (вж. Решение по дело *Collée*, посочено по-горе, точка 31), като обаче доставчикът на стоки не трябва умишлено да е участвал в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС. Всъщност в последната хипотеза Съдът приема, че лицето няма основание да се позовава на принципа на данъчния неутралитет (вж. Решение по дело *R*, посочено по-горе, точка 54).
- 47 От гореизложеното следва, че ако общите принципи на правото, и по-специално изискването за пропорционалност, са спазени, държавите членки могат да задължат доставчик на стоки да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в държава членка, която не е държавата членка, от която се изпращат или транспортират разглежданите стоки.
- 48 Що се отнася до това дали тези изисквания са спазени — ако както в делото по главното производство държава членка задължава доставчик да предостави идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице, — безспорно е, че този идентификационен номер е тясно свързан с качеството на данъчнозадължено лице във въведената от Шеста директива правна уредба. Ето защо член 22, параграф 1, буква в), първо и трето тире от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, задължава държавите членки да вземат необходимите мерки за идентифицирането на данъчнозадълженото лице с индивидуален номер.
- 49 Във всички случаи доказването обаче не може да зависи единствено от предоставянето на този номер, тъй като съдържащото се в член 4, параграф 1 от Шеста директива определение за данъчнозадължено лице се отнася единствено за лицето, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от този член, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност, без посоченото качество да се поставя в зависимост от това дали лицето притежава идентификационен номер по ДДС. Освен това съгласно съдебната практика данъчнозадълженото лице действа в това си качество, когато извършва сделки в рамките на облагаемата си дейност (вж. в този смисъл 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 42).
- 50 Също така не може да се изключи възможността поради някаква причина доставчикът да не разполага с въпросния номер, още повече че спазването на това задължение от доставчика зависи от получената от придобиващото лице информация.
- 51 Ето защо, макар идентификационният номер по ДДС да доказва данъчния статут на данъчнозадълженото лице и да улеснява контрола върху вътреобщностните операции, той е само формално изискване, което не може да постави под въпрос правото на освобождаване от ДДС, ако материалноправните условия за вътреобщностна доставка са изпълнени (вж. Решение от 6 септември 2012 г. по дело *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, точка 60).
- 52 Следователно, макар да е основателно от доставчика да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама (вж. Решение по дело *Euro Tyre Holding*, посочено по-горе, точка 38), държавите членки биха превишили абсолютно необходимото за нормалното събиране на данъка, ако откажат правото да се ползва освобождаване от ДДС за вътреобщностна доставка единствено с довода, че идентификационният номер по ДДС не е бил предоставен от доставчика, въпреки че последният, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат

да бъдат изисквани от него, не може да предостави този номер, но предоставя друга информация, която в достатъчна степен може да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в разглежданата сделка.

- 53 В това отношение от акта за преюдициално запитване следва, че в делото по главното производство доставчикът е поискал от Atlantic идентификационния му номер и последното — което не притежава такъв — му предоставя идентификационния номер на второто придобиващо лице. Следователно изглежда, че нито единият, нито другият от тези участници са действали чрез измама. Освен това разглежданата в главното производство доставка се отнася за стоки, които предвид характера им, изглежда, са предназначени за употреба в рамките на икономическа дейност.
- 54 Това, че — както в делото по главното производство — придобиващото лице е установено в трета държава, по принцип не може да обоснове даването на различен отговор. Всъщност нито преходният режим по Шеста директива относно вътреобщностната доставка, нито практиката на Съда по този въпрос въвеждат разграничение в зависимост от мястото, където е установено придобиващото лице.
- 55 Що се отнася до това, че доставчикът е представил данъчната декларация на придобиващото лице относно неговото вътреобщностно придобиване, трябва да се напомни, че както бе прието в точка 30 от настоящото решение, освен условията, свързани с качеството на данъчнозадължените лица, с прехвърлянето на правото на 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. Следователно, за да се ползва от данъчното освобождаване на основание член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, доставчикът не може да бъде задължаван да представя доказателства, свързани с данъчното облагане на вътреобщностното придобиване на разглежданите стоки.
- 56 Освен това сама по себе си такава декларация не може да се счита за решаващо доказателство относно качеството на данъчнозадължено лице на придобиващото лице, а може да се счита най-много за информация (вж. по аналогия Решение по дело *Téléos* и др., посочено по-горе, точка 71 и Решение от 27 септември 2007 г. по дело *Twoh International*, C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 37).
- 57 Така че това дали доставчикът е представил или не тази декларация също няма значение за отговора на отправените от запитващата юрисдикция въпроси.
- 58 Следователно, с оглед на гореизложеното, на двата въпроса трябва да се отговори, че член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчната администрация на държава членка да постави освобождаването от ДДС на вътреобщностна доставка в зависимост от предоставянето от доставчика на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице, като обаче отказът за предоставяне на ползването на това данъчно освобождаване не трябва да се основава единствено на довода, че това задължение не е спазено, когато доставчикът, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави този идентификационен номер, но предоставя друга информация, която в достатъчна степен може да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в разглежданата сделка.

По съдебните разноси

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 28в, част 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, последно изменена с Директива 98/80/ЕО на Съвета от 12 октомври 1998 г. трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчната администрация на държава членка да постави освобождаването от данък върху добавената стойност на вътреобщностна доставка в зависимост от предоставянето от доставчика на идентификационния номер по данък върху добавената стойност на придобиващото лице, като обаче отказът за предоставяне на ползването на това данъчно освобождаване не трябва да се основава единствено на довода, че това задължение не е спазено, когато доставчикът, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави този идентификационен номер, но предоставя друга информация, която в достатъчна степен може да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в разглежданата сделка.

Подписи