



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

6 септември 2012 година *

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 138, параграф 1 — Условия за освобождаване на вътреобщностна сделка, която се характеризира със съществуващото за приобретателя задължение да осигури превоза на стоката, с която той разполага като собственик от момента на натоварването — Съществуващо за продавача задължение да докаже, че стоката физически е напуснала територията на държавата членка на доставката — Заличаване с обратно действие на идентификационния номер по ДДС на приобретателя“

По дело C-273/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Baranya Megyei Bíróság (Унгария) с акт от 18 май 2011 г., постъпил в Съда на 3 юни 2011 г., в рамките на производство по дело

Mecsek-Gabona Kft

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н U. Lohmus (докладчик), г-н A. Rosas, г-н A. Ó Caoimh и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 май 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за унгарското правителство, от г-н M. Z. Fehér и г-жа K. Szíjjártó, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н T. Henze и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н V. Bottka, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г. (ОВ L 326, стр. 1; наричана по-нататък „Директива 2006/112“).
- 2 Това запитване е отправено в рамките на спор между Mecsek-Gabona Kft (наричано по-нататък „Mecsek-Gabona“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция на Южното Задунавие, наричана по-нататък „Főigazgatóság“) във връзка с отказа на този административен орган да предостави на жалбоподателя в главното производство ползването от освобождаване от данъка върху добавената стойност (наричано по-нататък „ДДС“) във връзка със сделка, която квалифицира като вътреобщностна доставка на стоки.

Правна уредба

Директива 2006/112

- 3 Съгласно членове 411 и 413 от Директива 2006/112 последната отменя и заменя, считано от 1 януари 2007 г., намиращото се тогава в сила законодателство в областта на ДДС, по-специално Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — общ система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).
- 4 Член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:

i) данъчнозадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество [...]“.
- 5 Съгласно член 14, параграф 1 от тази директива:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик.“
- 6 Дял IX от посочената директива, озаглавен „Освобождавания“, съдържа десет глави, първата от които е посветена на общите разпоредби. Член 131, единственият член в тази глава, предвижда:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

- 7 Член 138, съдържащ се в глава 4, озаглавена „Освобождавания на вътреобщностни сделки“, от посочения дял IX, разпорежда в параграф 1:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката“.

- 8 Разпоредбите на член 131 и член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 възпроизвеждат по същество съдържанието на член 28 в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, стр. 18).

- 9 Дял XI от Директива 2006/112, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, съдържа по-специално глава 2, озаглавена „Идентификация“, и глава 3, озаглавена „Фактуриране“.

- 10 Посочената глава 2 съдържа по-специално член 214, който гласи следното:

„Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

[...]

- б) всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, извършващо вътреобщностни придобивания на облагаеми с ДДС стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), и всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което упражнява правото на избор по член 3, параграф 3 да избере облагаемост с ДДС на техните вътрешнообщностни придобивания;

[...]“.

- 11 Член 220, който спада към глава 3 от същия дял, предвижда в параграф 1:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява по отношение на изброените по-долу издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице:

[...]

3. доставки на стоки, извършвани съгласно условията, определени в член 138;

[...]“.

- 12 Съдържащият се в посочената глава 3 член 226 предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

4. идентификационният номер по ДДС на клиента, както е посочен в член 214, под който клиентът е получил доставка на стоки или услуги, по отношение на които той е платец на ДДС, или е получил доставка на стоки, както е посочено в член 138;

[...]“.

Унгарското право

- 13 Член 89, параграф 1 от Закон № CXXVII от 2007 г. относно данъка върху добавената стойност (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) е формулиран по следния начин:

„Без да се засягат разпоредбите на параграфи 2 и 3 по-долу, освободени са от ДДС доставките на стоки, изпратени или превозени по подлежащ на доказване начин от Унгария към чужбина, но на територията на Общността, независимо дали от продавача, приобретателя или трето лице, действащо за сметка на някой от тях, и извършени за друго данъчнозадължено лице, което не действа в това качество в Унгария, а в друга държава-членка на Общността, или за юридическо лице, което, без да бъде данъчнозадължено лице, е регистрирано в друга държава-членка на Общността и остава задължено за заплащането на данъка“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 Mecsek-Gabona е унгарско дружество, което има за основна дейност търговията на едро със зърнени храни, тютюн, семена и фураж.
- 15 На 28 август 2009 г. то сключва с установеното в Италия търговско дружество Agro-Trade srl (наричано по-нататък „Agro-Trade“) договор, отнасящ се до 1 000 тона ($\pm 10\%$) рапица с цена от 71 500 HUF за тон, с цел извършване на освободена от ДДС вътреобщностна доставка на стоки.
- 16 В клаузите, отнасящи се до начина за изпълнение на посочения договор, страните са се споразумели, че в количествен план неговото изпълнение ще стане в съответствие с теглото, натоварено в складовите помещения на продавача в Сентльоринц (Унгария), както е отразено в регистрите за претегляне и изготвените въз основа на тях фактури. Приобретателят поема задължението да осигури транспортното средство и да превози стоката до друга държава членка.
- 17 Преди посоченото транспортиране приобретателят е съобщил регистрационните номера на превозните средства, които ще пристигнат в складовите помещения на Mecsek-Gabona. След претегляне на камионите количествата от закупени стоки са посочени в товарителниците CMR (товарителници, изготвени въз основа на Конвенцията относно договора за международен превоз на стоки по шосе, подписана в Женева на 19 май 1956 г., изменена с протокола от 5 юли 1978 г.) и превозвачите представят транспортните документи, които са щемпеловали. Продавачът прави копие от първия екземпляр на тези попълнени товарителници, като оригиналният екземпляр е запазен от превозвачите. Четиридесетте товарителници CMR, чиито серийни номера са последователни, са изпратени до продавача с пощенска пратка от намиращия се в Италия адрес за кореспонденция на купувача.
- 18 На 4 септември 2009 г. са издадени две фактури за целите на разглежданата в главното производство продажба с освобождаване от ДДС, като първата фактура е на стойност 34 638 175 HUF, а втората — на стойност 34 555 235 HUF, за количества рапица съответно от 484,45 тона и 483,29 тона. Фигуриращата в първата фактура сума е изплатена няколко дни след

доставката от физическо лице с унгарско гражданство, което изплаща тази сума по сметката на Mecsek-Gabona. В противовес на това, втората фактура, която е трябвало да бъде изплатена в рамките на осемте месеца след доставката, не е платена.

- 19 От справка в регистъра на данъчнозадължените лица, направена на 7 септември 2009 г. от жалбоподателя в главното производство, става ясно, че към тази дата Agro-Trade е разполагало с идентификационен номер по ДДС.
- 20 При проверката на данъчната декларация на Mecsek-Gabona унгарската данъчна администрация отправя молба за информация до италианските власти в приложение на член 5, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, стр. 1). Според предоставената от италианските данъчни власти информация Agro-Trade не е можело да бъде намерено и на декларирания адрес на седалището се намира частен дом. На този адрес не е било регистрирано никакво дружество с това име. Тъй като никога не е плащало ДДС, Agro-Trade е било неизвестно и за италианските данъчни власти. На 14 януари 2010 г. италианският идентификационен номер по ДДС на това дружество е бил заличен от регистъра с обратно действие, считано от 17 април 2009 г.
- 21 Въз основа на всички тези елементи първоинстанционната унгарска данъчна администрация приема, че в хода на данъчното производство Mecsek-Gabona не е съумяло да докаже действителното наличие на вътреобщностна доставка на стоки, представляваща обект на освобождаване от ДДС, и констатира в решение от 7 септември 2010 г. съществуването по отношение на това дружество на данъчно задължение от 17 298 000 HUF, съответстващо на ДДС за септември 2009 г., увеличено с глоба от 1 730 000 HUF и лихва за забава от 950 000 HUF.
- 22 С решение от 18 януари 2011 г. Főigazgatóság потвърждава приетото от първоинстанционната данъчна администрация решение, тъй като счита, че Mecsek-Gabona е трябвало да разполага с документ, доказващ изпращането на стоката и превоза ѝ до друга държава членка. Тъй като това дружество не е било в състояние да представи такъв документ в производството по обжалване по административен ред или представеният документ не е можел да бъде считан за достоверен, Mecsek-Gabona дължало свързания с продажбата ДДС, разглеждан в главното производство, освен ако дружеството не е сключило сделката добросъвестно.
- 23 Според Főigazgatóság Mecsek-Gabona е трябвало да вземе повече предпазни мерки. Така то не е следвало да се ограничава до проверката дали стоката е била отнесена, а е трябвало да се увери също така, че тя е пристигнала по местоназначение.
- 24 Пред запитващата юрисдикция жалбоподателят в главното производство иска отмяната на решението на Főigazgatóság, както и решението, постановено от първоинстанционната данъчна администрация. Жалбоподателят изтъква, че не може да бъде упрекнат в никаква небрежност, било при сключването на договора или в момента на неговото изпълнение, като се има предвид, че на 7 септември 2009 г. жалбоподателят е проверил идентификационния номер по ДДС на Agro-Trade, че той е бил напълно действителен и че товарителниците CMR също са му били изпратени от италианския адрес на приобретателя. Mecsek-Gabona добавя, че фактът, че на 14 януари 2010 г. — и с обратно действие от 17 април 2009 г. — италианската данъчна администрация е пристъпила към заличаването на този идентификационен номер, не е можел да му бъде известен и че следователно това заличаване не е можело да има никакво отражение в това отношение.
- 25 Főigazgatóság приема решение за отхвърляне на жалбата на Mecsek-Gabona, поддържайки обосновката си, че това дружество е можело да прилага освобождаването от ДДС за доставката, разглеждана в главното производство, само при условие че се увери не само в отнасянето на стоките, но и в тяхното пристигане по местоназначение.

- 26 Baranya Megyei Bíróság счита, че тълкуване на член 138 от Директива 2006/112 е необходимо, за да бъде в състояние да определи какви са доказателствата, достатъчни да удостоверят, че е налице освободена от ДДС доставка на стоки, и за да може да се произнесе по въпроса в каква степен продавачът — когато не осигурява самият той превоза — отговаря за поведението на приобретателя. Като се позовава на Решение на Съда от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др. (C-409/04, Сборник, стр. I-7797), запитващата юрисдикция освен това иска да се установи дали фактът, че идентификационният номер по ДДС на Agro-Trade е бил обект на заличаване, извършено след доставката на стоката, може да доведе до поставяне под съмнение на добросъвестността на жалбоподателя в главното производство и до заключение относно липса на доставка, освободена от ДДС.
- 27 При тези обстоятелства Baranya Megyei Bíróság решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че е освободена от ДДС доставката на стоки, когато стоките са продадени на приобретател, който в момента на сключването на договора за продажба е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, и в договора за продажба е уговорено, че правото на разпореждане и правото на собственост се прехвърлят на приобретателя в момента на натоварването на стоките в транспортното средство и приобретателят поема задължението да превози стоките до друга държава членка?
 - 2) За осъществяването на освободена от ДДС доставка достатъчно ли е продавачът да се увери, че отчуждаваната стока се транспортира чрез регистрирани в чужбина превозни средства и че той разполага с изпратени от приобретателя товарителници CMR, или следва да се увери, че отчуждаваната стока е преминала националната граница и че превозът е станал в рамките на общностната територия?
 - 3) Може ли това, че доставката на стоки е освободена от ДДС, да се поставя под съмнение единствено поради обстоятелството че данъчните власти на друга държава членка заличават общностния данъчен идентификационен номер на приобретателя с обратно действие, считано от момент, предхождащ доставката на стоките?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 28 С първите си два въпроса, които следва да се разгледат съвместно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава членка да отказва да предостави на установен в тази държава членка продавач освобождаване от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка при обстоятелства, в които, от една страна, правото за разпореждане със стока като собственик е прехвърлено — на територията на посочената държава членка — на приобретател, установен в друга държава членка, който в момента на сделката разполага с идентификационен номер по ДДС в тази друга държава членка и поема грижата за превоза на посочената стока в посока към последната държава членка, и от друга страна, продавачът се уверява, че регистрираните в чужбина камиони отнасят стоката от неговия склад, и разполага с товарителници CMR, изпратени от приобретателя от държавата членка по местоназначение като доказателство, че стоката е транспортирана извън държавата членка на продавача.
- 29 Най-напред следва да се напомни, че вътреобщностна доставка, която представлява съответствието на вътреобщностното придобиване, е освободена от ДДС, ако отговаря на условията, определени в член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл

Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 28 и Решение от 18 ноември 2010 г. по дело X, C-84/09, Сборник, стр. I-11645, точка 26).

- 30 По силата на тази разпорежба държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката.
- 31 Съгласно постоянната съдебна практика освобождаването на вътреобщностната доставка на дадена стока става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на приобретателя и продавачът докаже, че посочената стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 42, Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05, стр. I-7897, точка 23, Решение от 7 декември 2010 г. по дело R., C-285/09, Сборник, стр. I-12605, точка 41 и Решение от 16 декември 2010 г. по дело Euro Tyre Holding, C-430/09, Сборник, стр. I-13335, точка 29).
- 32 Що се отнася, на първо място, до прехвърлянето в полза на приобретателя на правото за разпореждане с материална вещ като собственик, следва да се отбележи, че то представлява условие, присъщо на всяка доставка на стоки, както е определена в член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, и не позволява само по себе си да се определи вътреобщностният характер на съответната операция.
- 33 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че не се спори, че това условие, свързано с прехвърлянето на правото за разпореждане с вещта като собственик, е изпълнено в делото по главното производство, тъй като според сключения между страните договор това прехвърляне е станало в момента на натоварването на стоките на предоставените от приобретателя транспортни средства и унгарската данъчна администрация не е поставила под съмнение действителното съществуване на това натоварване.
- 34 На второ място, що се отнася до съществуващото за продавача задължение да докаже, че вещта е изпратена или транспортирана извън държавата членка на доставката, следва да се напомни, че то следва да се постави в особения контекст на преходния режим по облагане на търговията в рамките на Съюза, въведен 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 граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), поради премахването на вътрешните граници от 1 януари 1993 г. (Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 21).
- 35 В това отношение Съдът отбелязва, че макар вътреобщностната доставка на стоки да е подчинена на обективното условие да е станало физическо пренасяне на тези стоки извън държавата членка на доставката, след премахването на граничния контрол между държавите членки за данъчната администрация е трудно да провери 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 (Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 44 и Решение по дело R., посочено по-горе, точка 42).
- 36 От съдебната практика произтича и че при липсата на конкретна разпорежба в Директива 2006/112 относно доказателствата, които трябва да представят данъчнозадължените лица, за да бъдат освободени от ДДС, в правомощията на държавите членки е да определят — в

съответствие с член 131 от Директива 2006/112 — условията, при които освобождават вътреобщностните доставки от ДДС, с оглед да гарантират правилното и ясно прилагане на посочените разпоредби за освобождаване и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. При упражняване на своите правомощия обаче държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалност (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело *Collée*, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 24; Решение по дело *Twoh International*, посочено по-горе, точка 25, Решение по дело *X*, посочено по-горе, точка 35 и Решение по дело *R.*, посочено по-горе, точки 43 и 45).

- 37 В това отношение следва да се отбележи, че актът за преюдициално запитване не се позовава на конкретни задължения, които да са предвидени от унгарското право, по-специално като списък на документи, които да се представят на компетентните власти с оглед на прилагането на освобождаването на дадена вътреобщностна доставка. Според обясненията, представени пред Съда от унгарското правителство по време на съдебното заседание, унгарската правна уредба предвижда единствено че доставката трябва да бъде удостоверена и че равнището на изискваните доказателства зависи от конкретните обстоятелства на съответната сделка.
- 38 При тези условия възложените на данъчнозадължено лице задължения в областта на доказването следва да се определят в зависимост от условията, изрично заложили в това отношение от националното право, и в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции.
- 39 Както произтича от практиката на Съда, принципът на правната сигурност изисква данъчнозадължените лица да знаят своите данъчни задължения, преди да сключат дадена сделка (Решение по дело *Teleos* и др., посочено по-горе, точка 48 и цитираната съдебна практика).
- 40 Запитващата юрисдикция иска по-специално да се установи дали за прилагане на освобождаването към вътреобщностна доставка дадена държава членка може да изисква от данъчнозадълженото лице да се увери, че стоката физически е напуснала територията на тази държава членка.
- 41 По този повод Съдът вече е посочил, че в положение, при което изглежда не е налице никакво конкретно доказателство, позволяващо да се заключи, че въпросните стоки са били прехвърлени извън територията на държавата членка на доставката, фактът по задължаване на данъчнозадължено лице да представи такова доказателство не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията. Напротив, това задължение поставя посоченото данъчнозадължено лице в положение на несигурност относно възможността за прилагане на освобождаването за неговата вътреобщностна доставка или относно необходимостта да се включи ДДС в продажната цена (вж. в този смисъл Решение по дело *Teleos* и др., посочено по-горе, точки 49 и 51).
- 42 Важно е освен това да се уточни, че ако приобретателят се ползва от правомощието за разпореждане със съответната стока като собственик в държавата членка на доставката и поема грижата да превози тази стока към държавата членка на местоназначението, следва да се държи сметка за факта, че доказателството, което продавачът може да представи на данъчните органи, зависи основно от доказателствата, които той е получил от приобретателя за тази цел (вж. в този смисъл Решение по дело *Euro Tyre Holding*, посочено по-горе, точка 37).
- 43 Поради това Съдът приема, че след като веднъж продавачът е изпълнил своите задължения, свързани с доказването на вътреобщностна доставка, въпреки че приобретателят не е изпълнил договорното си задължение да изпрати или превози съответната стока извън държавата членка

на доставката, именно последният следва да бъде считан за задължен по ДДС в тази държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точки 66 и 67, както и Решение по дело Euro Tyre Holding, посочено по-горе, точка 38).

- 44 От акта за преюдициално запитване е видно, че в главното производство Mecsek-Gabona е изтъкнало своето право на освобождаване от ДДС, позовавайки се на идентификационния номер по ДДС, определен на приобретателя от италианските власти, на факта, че продадената стока е била отнесена от регистрирани в чужбина камиони, и на товарителниците CMR, изпратени от приобретателя от неговия пощенски адрес и посочващи, че стоките са били транспортирани в Италия.
- 45 Въпросът дали, действайки по този начин, Mecsek-Gabona е изпълнило полагащите му се задължения в областта на доказването и на дължимата грижа, спада към компетентността на запитващата юрисдикция в светлината на условията, уточнени в точка 38 от настоящото съдебно решение.
- 46 Ако обаче съответната доставка има отношение към измамата, извършена от приобретателя, и ако данъчната администрация не е сигурна, че стоките действително са напуснали територията на държавата членка на доставката, следва, на трето място, да се разгледа дали тази администрация може в крайна сметка да задължи продавача да издължи свързания с тази доставка ДДС.
- 47 Съгласно добре установена съдебна практика борбата срещу измамата, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директива 2006/112 (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, Решение по дело R., посочено по-горе, точка 36 и Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, точка 41 и цитираната съдебна практика), която понякога оправдава повишени изисквания към задълженията на продавачите (Решение по дело Teleos, посочено по-горе, точки 58 и 61).
- 48 При това положение не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама (Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 65, както и Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 54).
- 49 Всъщност Съдът е приел, че тези фактори са важни за определяне на възможността този продавач да бъде задължен да заплати впоследствие ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 66).
- 50 Следователно в случай на измама, извършена от приобретателя в делото по главното производство, оправдано е правото на продавача за освобождаване от ДДС да бъде подчинено на изискване за добросъвестност.
- 51 Актът за преюдициално запитване не позволява да се направи извод дали Mecsek-Gabona е знаело или е трябвало да знае, че приобретателят е извършил измама.
- 52 В писмените си и устни становища, представени пред Съда, унгарското правителство обаче изтъква, че според него някои елементи, които не фигурират в акта за преюдициално запитване, доказват недобросъвестността на жалбоподателя в главното производство. Така това правителство посочва, че макар да не е познавало приобретателя на разглежданите в главното производство стоки, Mecsek-Gabona не е поискало от последния никаква гаранция, проверило е неговия идентификационен номер по ДДС едва след операцията, не е потърсило никаква допълнителна информация относно този приобретател, прехвърлило му е правото на

собственост върху тези стоки, приемайки да се отложи плащането на тяхната продажна цена, и е представило товарителниците CMR, изпратени от посочения приобретател, въпреки че те са били непълни.

- 53 В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали Mecsek-Gabona е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама.
- 54 В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че съответното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, юрисдикцията би трябвало да му откаже ползването от правото на освобождаване от ДДС.
- 55 От гореизложените съображения произтича, че на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.

По третия въпрос

- 56 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали освобождаването на вътреобщностна доставка по смисъла на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 може да бъде отказано на продавача, с довода че данъчната администрация на друга държава членка е пристъпила към заличаване на идентификационния номер по ДДС на приобретателя, което, макар и да е станало след доставката на стоката, проявява действието си ретроактивно, от дата, предхождаща тази доставка.
- 57 В рамките на преходния режим по облагане на търговията в рамките на Съюза, чиято цел е да се прехвърли данъчният приход в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 36, както и Решение от 22 април 2010 г. по дело X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 и C-539/08, Сборник, стр. I-3581, точка 30), идентифицирането на данъчнозадължените лица по ДДС посредством индивидуалните номера цели да улесни определянето на държавата членка, в която се извършва това крайно потребление.
- 58 От една страна, Директива 2006/112 налага по силата на член 214, параграф 1, буква б) от нея задължение на държавите членки да предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че всяко данъчнозадължено лице, което извършва вътреобщностни придобивания, е идентифицирано чрез индивидуален номер. От друга страна, в приложение на член 226, точка 4 от нея тази директива изисква фактурата, която трябва винаги да бъде издавана в случай на вътреобщностна доставка, задължително да посочва идентификационния номер по ДДС на приобретателя, под който последният е получил доставка на стоки, както е посочено в член 138 от споменатата директива.

- 59 Все пак нито текстът на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112, нито съдебната практика, напомнена в точка 31 от настоящото съдебно решение, упоменават сред изчерпателно изброените материални условия за вътреобщностна доставка задължението да се разполага с идентификационен номер по ДДС.
- 60 Несъмнено предоставянето на такъв номер осигурява доказването на данъчния статут на данъчнозадълженото лице за целите на прилагането на ДДС и улеснява данъчния контрол върху вътреобщностните операции. Става въпрос обаче за формално изискване, което не може да постави под въпрос правото на освобождаване от ДДС, доколкото са изпълнени материалните условия за вътреобщностна доставка (вж. по аналогия, що се отнася до правото на приспадане, Решение от 21 октомври 2010 г. по дело *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Сборник, стр. I-10385, точка 50 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело *Dankowski*, C-438/09, Сборник, стр. I-14009, точки 33 и 47).
- 61 Всъщност от съдебната практика произтича, че национална мярка, която основно подчинява правото на освобождаване от данък на вътреобщностна доставка на спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка (Решение по дело *Collée*, посочено по-горе, точка 29), освен ако нарушаването на формалните изисквания е възпрепятствало предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (вж. в този смисъл Решение по дело *Collée*, посочено по-горе, точка 31).
- 62 В конкретния случай е безспорно, че идентификационният номер на приобретателя е бил валиден към момента на осъществяване на операцията, но че няколко месеца след тази операция въпросният номер е бил заличен с обратно действие от регистъра на данъчнозадължените лица от италианските власти.
- 63 Като се има предвид обаче, че задължението да се проверява качеството на данъчнозадълженото лице се носи от компетентния национален орган, преди последният да предостави на данъчнозадълженото лице идентификационен номер по ДДС, евентуална нередовност, засягаща този регистър, не би могла да води до лишаването на стопански субект, който се основава на фигуриращите в посочения регистър данни, от освобождаването, от което той би имал право да се ползва.
- 64 Както Европейската комисия основателно отбелязва, би противоречало на принципа на пропорционалност продавачът да бъде считан за задължен по ДДС с единствения довод, че е станало ретроактивно заличаване на идентификационния номер по ДДС на приобретателя.
- 65 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че освобождаването на вътреобщностна доставка по смисъла на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 не може да бъде отказано на продавача с единствения довод, че данъчната администрация на друга държава членка е пристъпила към заличаване на идентификационния номер по ДДС на приобретателя, което, макар и да е станало след доставката на стоката, проявява действието си ретроактивно, от дата, предхождаща тази доставка.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Член 138, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама.
- 2) Освобождаването на вътреобщностна доставка по смисъла на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/88, не може да бъде отказано на продавача с единствения довод, че данъчната администрация на друга държава членка е пристъпила към заличаване на идентификационния номер по ДДС на приобретателя, което, макар и да е станало след доставката на стоката, проявява действието си ретроактивно, от дата, предхождаща тази доставка.

Подписи