ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА JULIANE KOKOTT
представено на 11 януари 2007 година [1]

I — Въведение

1. С акта си за препращане Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) иска тълкуване на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета [2], както и на други правни актове, уреждащи взаимопомощта между данъчните органи. По същество се цели да се установи дали данъчните органи трябва да събират информация в друга държава-членка, когато данъчнозадължено лице не може да докаже само, че е осъществило освободена вътреобщностна доставка, тъй като получателят на доставката, установен в друга държава-членка, не му е предал декларациите или документите, които се изискват за това. Въпросите са тясно свързани с въпросите, поставени по делата Teleos и др. (C-409/04) и Collée (C-146/05), висящи пред Съда, по които днес също представям заключения.

II — Правна уредба

A — *Общностно право*

2. 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 [3] добавя в Шеста директива нов дял XVIa, озаглавен „Преходен режим на данъчно облагане на търговията между държави-членки“, в който се съдържат членове от 28a до 28м. Тези разпоредби все още се прилагат, тъй като до този момент облагането на доставките на стоки между предприятия не е уредено с окончателна общностна данъчноправна уредба в рамките на търговията между държави-членки.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Директива 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 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана понататък „Шеста директива“).

3 — ОВ L 376, стр. 1, Специално издание на български език, 2007 г. глава 9, том 1, стр. 110.

3. Член 28в, А от Шеста директива урежда освобождаването на вътреобщностните доставки на стоки. Той гласи по-специално:

„[...] 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, 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]

4. Член 22 от Шеста директива определя формалностите, които трябва да изпълни данъкоплатецът, дължащ заплащане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), и предвижда по-специално, в редакцията на тази директива, приложима в случая [4]:

„2. а) Всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагането и проверката на данъка върху добавената стойност от данъчните власти.

[...]

3. а) 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 или друг документ с такова предназначение за доставката на стоки по член 28б, Б, параграф 1, както и за стоките, доставени при условията по член 28в, А. Данъчнозадълженото лице пази копие от всеки издаден документ.

[...]

4 — Вж. член 28з от Шеста директива, добавен с Директива 91/680 и изменен с Директива 95/7.

4. а) Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срока, определен от държавите-членки. [...].

б) Данъчната декларация съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, както и на сумите за приспадане, включително където и доколкото е необходимо за установяване на основата за оценка — общата стойност на сделките, свързани с данъка и приспаднатите суми, и стойността на освободените сделки.

в) В декларацията се посочва също:

— от една страна общата стойност, намалена с данъка върху добавената стойност на доставките на стоки по член 28в, А, върху които данъкът е станал изискуем през периода.

— [...]

6. [...]

б) Всяко данъчнозадължено лице, регистрирано за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност, подава също обобщена декларация за получателите на доставките, регистрирани за нуждите на облагането с данък върху добавената стойност, на които е доставяло стоки при условията по член 28в, А, букви а) и г) [...]

[...]

В обобщената декларация се посочва:

— [...]

— идентификационният номер за нуждите на облагането с данъка върху добавената стойност в друга държава-членка на всеки получател на доставката, под който номер са му били доставени стоките; [...]

[...]

8. Държавите-членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на незакон-

ното му избягване [другаде в текста: „предотвратяване на измамата"], 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]

5. Според член 1, параграф 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета [5] тя се прилага по-специално по отношение на информацията, свързана с правилното определяне на ДДС. Член 2, параграф 1 от Директива 77/799 гласи:

„Компетентният орган на държава-членка може да поиска от компетентния орган на друга държава-членка да предостави информацията, посочена в член 1, параграф 1, свързана с определен случай. Компетентният орган на запитаната държава може да не отговори на запитването, ако компетентният орган на държавата, отправила запитването, не е изчерпал своите обичайни източници на информация, които е могъл да използва, съгласно обстоятелствата, за да получи поисканата информация, без да изложи на опасност постигането на търсения резултат."

6. В съответствие с член 3 от Директива 77/799 в някои случаи държавите-членки осъществяват автоматичен обмен на информация. Съгласно член 4 от тази Директива държавите-членки трябва освен това да осъществяват спонтанен обмен на информация в особени случаи.

7. Регламент (ЕИО) № 218/92 на Съвета [6] предвижда в член 4, че компетентният орган на всяка държава-членка разполага с електронна база данни, в която събира и обработва информацията, която получава в съответствие с член 22, параграф 6, буква б) от Шеста директива. Държавите-членки си разменят взаимно някои сведения или могат да имат пряк достъп до тях благодарение на тези бази данни.

8. Член 5 от Регламент № 218/92 урежда обмена на допълнителна информация в определени случаи, както следва:

„1. Когато предоставената по силата на член 4 информация не е достатъчна, компетентният орган на държава-членка може във всеки момент и за специфични случаи да поиска допълнителна информа-

5 — Директива от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 г. (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799"). След влизането в сила на Директива 2003/93/ЕО на Съвета от 7 октомври 2003 година за изменение на Директива 77/799 (ОВ L 264, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 96) Директива 77/799 не се отнася вече за ДДС.

6 — Регламент от 27 януари 1992 година относно административното сътрудничество в областта на непреките данъци (ДДС) (ОВ L 24, стр. 1).

ция. Запитаният орган предоставя информацията във възможно най-кратък срок, но не по-късно от три месеца след датата на получаване на молбата.

2. В случая по параграф 1 запитаният орган предоставя на запитващия орган поне номерата, датите и стойностите на фактурите, отнасящи се до определени операции, извършени между лица в съответните държави-членки.“ [неофициален превод]

9. В съответствие с член 7, параграф 1, първа алинея от Регламент № 218/92 запитаният орган на държава-членка трябва все пак да предоставя информацията само при условие че:

„— броят и естеството на изпратените молби за информация за определен период от време от един запитващ орган не създават прекомерна административна тежест за запитания орган,

— запитващият орган е изчерпал обичайните източници на информация, които би могъл да използва, съгласно обстоятелствата, за да получи необходимата информация, без да излага на риск постигането на желания резултат,

— запитващият орган моли за съдействие, само ако е в състояние да окаже подобно съдействие на запитвания орган на друга държава-членка.“ [неофициален превод]

10. Правилата за взаимопомощта в областта на ДДС са синтезирани, считано от 1 януари 2004 г., в Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета[7]. Член 5 от този регламент урежда молбите за информация. Член 40 от него поставя предоставянето на информация в зависимост от клауза за резерва, аналогична на тази определена в член 2, параграф 1, второ изречение от Директива 77/779 и в член 7 от Регламент № 218/92.

Б — *Национална правна уредба*

11. По силата на член 9, параграф 2, буква б) от Закона за данъка върху оборота от 1968 г. (Wet op de omzetbelasting 1968) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, № 329), в редакцията му, приложима по отношение на спора по главното производство (наричан по-нататък „Закон от 1968 г.“), във връзка с точка 9 от таблица II, буква а),

7 — Регламент 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; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85).

приложена към този закон, приложимата ставка на ДДС за вътреобщностните доставки е нулева. Съгласно член 12 от Правилника за прилагане на Закона от 1968 г. (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) това освобождаване се прилага само когато изискуемите за това условия се установяват от доказателствата от търговските книги или от документите.

12. Член 4, параграф 3 от Постановлението на държавния секретар по финансите относно облагането на вътреобщностните доставки (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) от 20 юни 1995 г. (наричано по-нататък „Известие 38“) [8] поставя доказването на вътреобщностната доставка при сделките с вдигане на стоките в зависимост от следните условия:

„Ако стоки са доставени на чуждестранен клиент „франко завод“ или „франко склад“ (сделки с вдигане на стоките), вътреобщностният характер на доставката не би могъл да се установи от товарителница или от собствените транспортни документи на доставчика.

Възможно е все пак да се допусне съществуването на обстоятелства, при които в конкретния случай доставчикът може също да е убеден, че чуждестранният клиент ще превози стоките в друга държава-членка. Освен съставените документи и събраните по административен ред данни, в този случай трябва също да става въпрос за редовен клиент, който всъщност е представил посочената по-долу декларация, освен ако доставчикът знае, че вътреобщностните доставки, които е правил за този клиент, са създали проблеми.

Тази писмена декларация, която трябва да бъде подписана от лицето, което получава стоките, трябва да сочи поне името на клиента, а ако клиентът не приема лично стоките — името на лицето, което ги приема от името на клиента, регистрационния номер на превозното средство, което превозва стоките, номера на фактурата, уточняваща доставените стоки, мястото, до което клиентът ще превози стоките, както и че клиентът се задължава да предостави при поискване от данъчните органи всякаква допълнителна информация за местоназначението на стоките. Образец на декларация се съдържа в приложението.

Ако сделките с вдигане на стоките не са сключени с редовен клиент и ако по тях е заплатено в брой, при положение че доставчикът не разполага с никой документ, потвърждаващ вътреобщностния характер на доставката, тоест когато от никакъв документ, различен от съставената на името на чуждестранния клиент фактура (с посочване на идентификационния номер по ДДС на клиента), не проличава вътреобщностният характер на доставката, доставчикът не би могъл при това положение да обоснове възможността да се ползва от нулева ставка. При тези обстоятелства доставчикът може да избегне риска от акт за изменение на

8 — V-N 1995 г., стр. 2324.

задължението по ДДС, като начисли на купувача нидерландския ДДС. Когато прехвърля стоките в друга държава-членка, купувачът трябва да декларира това пред нидерландските данъчни органи. Въз основа на тази декларация той може да приспадне начисления нидерландски ДДС."

III — Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

13. Дружеството Twoh International BV (наричано по-нататък „Twoh") получава акт за изменение на задължението по ДДС със завишение за доставките, които е направило през 1996 година. Twoh смята, че тези доставки са освободени от ДДС като вътреобщностни доставки. Нидерландските данъчни органи обаче отказват освобождаването, тъй като Twoh не е в състояние да представи достатъчно доказателства за заминаването или изпращането на стоките към друга държава-членка. Twoh възразява, че компетентните нидерландски органи трябва на основание на Директива 77/799 и Регламент № 218/92 да съберат информация от данъчните органи на държавата-членка по местоназначението, за да получат потвърждение на вътреобщностния характер на доставките. Нидерландските данъчни органи отказват да направят това. Първите жалби на Twoh, подадени срещу акта за изменение на задължението по ДДС, са (в голяма степен) отхвърлени.

14. След като Twoh подава касационна жалба до Hoge Raad der Nederlanden, с акт от 22 април 2005 г. последният решава да спре производството по делото и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 28в, A, initio и буква а) от Шеста директива, във връзка с Директива [77/799] и Регламент [№ 218/92], да се тълкува в смисъл, че ако държава-членка по пристигането не предостави спонтанно информация, считана за полезна, държавата-членка, от която започва изпращането или превозването на стоките, трябва да поиска информация от държавата-членка, за която се твърди, че е държава по пристигането на стоките, и да вземе предвид полученото в резултат на тази молба при разглеждането на доказателствата относно изпращането или заминаването на стоките?"

15. В производството пред Съда са представени становища от Twoh, нидерландското и френското правителство, Ирландия, италианското, полското и португалското правителство, както и от Комисията на Европейските общности.

IV — Правен анализ

16. Както изложих в заключението, представено днес по посоченото по-горе дело Teleos и др., освобождаването на

вътреобщностна доставка на основание член 28в, А, буква а) от Шеста директива предполага доставената стока да е заминала или да е превозена в друга държава-членка и поради това да е напуснала физически държавата-членка по доставката [9].

17. Следва да се приеме в това отношение, че Шеста директива определя много широко приложно поле на ДДС и че освобожданията от ДДС трябва да се тълкуват стеснително, тъй като представляват изключение от този общ принцип [10]. Който се позовава на изключение от този вид, трябва да докаже, че условията за прилагането му са налице. За да се гарантира прилагане, съобразено с Шеста директива, доставчикът не трябва да може да се освободи от задължението да докаже, че стоките са заминали извън държавата-членка по доставката — доказателство, което е условие за освобождаването на вътреобщностната доставка.

18. Както е видно от встъпителното изречение на член 28в, А от Шеста директива, държавите-членки трябва да определят изискванията за форма, на които трябва да отговаря доказването, за да бъдат спазени условията за освобождаване на еднавътреобщностна доставка [11].

Освен това в съответствие с член 22, параграф 8 от Шеста директива държавите-членки имат възможност да наложат на данъчнозадължените лица други задължения, които те считат за необходими, за да се гарантира правилното събиране на ДДС и да се избегне всякаква данъчна измама [12]. При упражняването на правото на преценка, което Шеста директива оставя на държавите-членки по този въпрос, те трябва все пак да спазват принципите на Договора за ЕО, предмета и целта на самата тази директива, както и общите принципи на правото, като принципа на пропорционалността [13].

19. В нидерландското законодателство Известие 38 определя по-подробно условията, свързани с доказването при сделките с вдигане на стоките. Нито препращащата юрисдикция, нито някоя от страните в производството не поставя под съмнение съответствието на тези правила с Шеста директива или с общите принципи на правото.

20. Според фактите, установени от съдиите, в спора по главното производство Twoh не е успяло да представи доказателства, отговарящи на определените в Известие 38 правила, за да установи, че доставените стоки са били превозени от купувача от Нидерландия

9 — Вж. по-специално точки 45 и 59.

10 — Заключение по дело Teleos и др. (посочено по-горе, точка 63).

11 — Вж. в този смисъл и Определение от 3 март 2004 г. по дело Transport Service (C-395/02, Recueil, стр. I-1991, точки 27 и 28), както и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 90 и 91). Вж. и изложеното в точка 20 и сл. от заключението ми от същата дата по дело Collée, посочено по-горе.

12 — Решение по дело Halifax и др. (посочено по-горе, точка 92).

13 — Вж. също в този смисъл, по повод правото на приспадане на ДДС, платено по получени доставки, 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) и Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 52), както и, за член 21, параграф 3 от Шеста директива, Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точка 29).

към друга държава-членка. Twoh смята обаче, че данъчните органи са длъжни въз основа на Директива 77/799 и на Регламент № 218/92 да събират информация от органите на държавите-членки по местоназначение, за да потвърдят вътреобщностния характер на доставките.

21. Логиката на Twoh не може да бъде възприета.

22. Директива 77/799 трябва да създава благоприятни условия за административното сътрудничество и обмена на информация между държавите-членки, за да се бори с данъчната измама [14]. Регламент № 218/92, който допълва Директива 77/799 в областта на непреките данъци, също допринася за постигането на тази цел [15]. Системата за обмен на информация, въведена с този регламент, става необходима по-конкретно след създаването на вътрешния пазар и произтичащото от него премахване на вътрешния контрол по границите и трябва да предотвратява загубите на данъчни приходи при прилагането на преходния режим по Шеста директива относно търговския обмен в рамките на Общността [16].

23. Тези правни актове целят по този начин на първо място сътрудничество между данъчните органи на държавите-членки и не предоставят никакви права на частноправните субекти, като се изключи информацията относно идентификационния номер по ДДС, която може да се получи въз основа на член 6, параграф 4 от Регламент № 218/92. Обменът на информация между държавите-членки не служи за освобождаване на данъчнозадължените лица от задълженията, които са им наложени относно доказателствата, изискуеми по силата на Шеста директива. Информацията дава възможност на тези органи да проверят указанията и доказателствата, представени от данъчнозадължените лица, но не трябва да ги замества. От самото съдържание на член 2, параграф 1 от Директива 77/799 и на член 5 от Регламент № 218/92 следва, че органите на държавата-членка имат *възможността*, а не задължението да искат информация.

24. Освен това, както отбелязва Комисията, при определени обстоятелства запитаният орган на държавата-членка не е длъжен да предоставя информация. Така съгласно член 7 от Регламент № 218/92 посочената в него информация трябва да бъде предоставена само ако броят и естеството на молбите за информация, подадени от един запитващ орган през определен период, не представлява прекомерна административна тежест за запитания орган и ако запитващият орган е изчерпал собствените си източници на информация [17].

25. Ако съществуваше задължение за събиране на информация относно

14 — Вж. първото съображение от Директива 77/99. Новият режим, въведен с Регламент № 1798/2003, с нищо не променя тази цел (вж. първото съображение от този Регламент).

15 — Вж. четвъртото съображение от Регламент № 218/92.

16 — Вж. от първо до трето съображение от Регламент № 218/92.

17 — Вж. също член 2, параграф 1, второ изречение от Директива 77/799.

вътреобщностните придобивания в държавата-членка по местоназначението винаги когато доставчик по вътреобщностна доставка не може да представи доказателства, броят на запитванията би могъл да нарасне до такава степен, че запитваните органи да отхвърлят молбите по член 7 от Регламент № 218/92 поради прекомерна административната тежест.

26. Независимо от тези съображения от практическо естество, информацията от данъчните органи на държавата-членка по местоназначението също не е абсолютно годна да осигури доказателството, необходимо за освобождаването на вътреобщностна доставка въз основа на член 28в, А, буква а) от Шеста директива.

27. Както всъщност изтъкнах в посоченото по-горе заключение, представено по дело Teleos и др., данъчните органи на държавата-членка по доставката и тези на държавата-членка по местоназначението проверяват независимо един от друг дали условията за освобождаване на вътреобщностна доставка или за облагане на вътреобщностно придобиване са налице [18]. Следователно фактът, че вътреобщностното придобиване на стоки е декларирано в държавата-членка по местоназначението, само указва, че тези стоки действително са напуснали физически държавата-членка по доставката. Ако компетентните данъчни органи на тази държава разполагат с информация по този въпрос, тъй като органите на държавата-членка по местоназначението са им я предали спонтанно [19], това може най-много да потвърди в малко по-голяма степен правото на освобождаване на вътреобщностната доставка [20].

28. Не пропускам да взема предвид обстоятелството, че при анализа, който защитавам, данъчнозадължено лице в положението на Twoh е лишено от освобождаването на доставката, при положение че само поради небрежността на своя съконтрахент то не може да докаже, че стоките са били превозени извън държавата-членка по доставката. Ако обаче доставчикът се довери на получателя на доставката за вдигането на стоките, той доброволно се подлага на опасността да бъде лишен от доказателства по този въпрос, когато получателят не му ги предостави. При това положение данъчните органи не могат да направят нищо. Доставчикът по-скоро трябва да се обърне към съконтрахента си и да се снабди с доказателствата от него или да претендира от него ДДС, ако последният не му предостави доказателството за превоза на тези стоки извън държавата-членка по доставката. Доставчикът може да се застрахова срещу рискове от този род, като изисква предоставянето в негова полза на гаранция до размера на ДДС и като я освободи само ако и когато бъдат предадени документите за превоза.

18 — Точка 90.

19 — В случая нидерландските данъчни власти безспорно не са разполагали със сведения по този въпрос, които да са били предоставени спонтанно. Може също така да се изрази съмнение, че сведенията относно облагането на вътреобщностните придобивания от държавата-членка по местоназначение са част от сведенията, които трябва да бъдат предоставяни автоматично. Държавата-членка по местоназначението не е тази, която трябва да предоставя на държавата-членка по доставката необходимите за освобождаването на вътреобщностните доставки сведения. По-скоро втората държава-членка, в съответствие с член 4 от Регламент № 218/92, трябва да предаде на държавата-членка по местоназначението сведенията, получени въз основа на член 22, параграф 6, буква б) от Шеста директива (а именно данните, които доставчикът има за получателя на услугата), за да даде възможност на тези органи да гарантират облагането на това придобиване.

20 — Вж. заключението по дело Teleos и др. посочено по-горе (точка 91).

29. Ето защо в положение като описаното данъчният орган не е длъжен да пита компетентните органи на друга държава-членка дали са им известни данъчни декларации, установяващи вътреобщностното придобиване на някои стоки.

V — Заключение

30. По изложените съображения предлагам на поставения въпрос да бъде даден следният отговор:

„Който иска освобождаване на вътреобщностна доставка въз основа на член 28в, А, буква а) 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, трябва да докаже, че получателят на доставката е придобил правото да се разпорежда като собственик с доставената вещ, която е заминала за или е превозена в друга държава-членка, и че поради това вещта физически е напуснала държавата-членка по доставката.

На основание на Директива 77/799/ЕИ на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане, както и на Регламент (ЕИО) № 218/92 на Съвета от 27 януари 1992 година относно административното сътрудничество в областта на непреките данъци (ДДС), данъчните органи на държавата-членка по доставката не са длъжни да искат от данъчните органи на държавата-членка по местоназначението сведения, когато данъчнозадълженото лице не е могло само да представи доказателства за изпращането или превозването на тези стоки.“