Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

14 юни 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 138, параграф 2, буква а) — Условия за освобождаване на вътреобщностна доставка на ново транспортно средство — Пребиваване на приобретателя в държавата членка по местоназначение — Временна регистрация в държавата членка по местоназначение — Опасност от данъчна измама — Добросъвестност на продавача — Задължение на продавача за полагане на дължима грижа“

По дело C-26/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Административен арбитражен център), Португалия) с акт от 30 ноември 2015 г., постъпил в Съда на 18 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: E. Juhász, председател на състава, C. Vajda и K. Jürimäe (докладчик), съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, от B. Botelho Antunes и J. Mendonça, advogados,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, R. Campos Laires и M. Figueiredo, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от A. Caeiros и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 февруари 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 138, параграф 2, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (наричано по-нататък „Santogal“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) по повод отказа на последния да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) сделка като вътреобщностна доставка на ново транспортно средство.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно съображение 11 от Директивата за ДДС:

„Уместно е също по време на този преходен период вътреобщностни придобивания над определена стойност, извършвани от лица, извършващи освободени доставки, или от данъчно незадължени юридически лица, определени вътреобщностни дистанционни продажби и доставката на нови превозни средства на физически лица или на данъчнозадължени лица, извършващи освободени доставки, или данъчно незадължени органи също да бъдат облагани в държавата членка по местоназначение в съответствие с данъчните ставки и условия, определени от тази държава членка, доколкото такива сделки, при отсъствието на специални разпоредби, би било вероятно да причинят значително нарушаване на конкуренцията между държавите членки“.

4 Член 2 от тази директива предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка […]:

[…]

ii) в случаите на нови превозни средства данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, или всяко друго данъчно незадължено лице;

[…]“.

5 Член 3 от посочената директива гласи:

„1. Чрез дерогация от член 2, параграф 1, буква б), подточка i), следните сделки не се облагат с ДДС:

[…]

б) вътреобщностното придобиване на стоки, различни от тези, посочени в буква а) и член 4, и различни от новите превозни средства или продукти, подлежащи на облагане с акцизи, от данъчнозадължено лице за целите на неговата земеделска, лесовъдна или рибарска дейност, подлежащи на облагане по режима на единна фиксирана ставка за земеделски производители, или от данъчнозадължено лице, което извършва само доставки на стоки или услуги, по отношение на които ДДС не може да се приспада, или от данъчно незадължено юридическо лице.

[…]“.

6 Член 20, първа алинея от същата директива гласи:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките“.

7 Член 131 от Директивата за ДДС, който се съдържа в глава 1, озаглавена „Общи разпоредби“ от дял IX от Директивата, посветен на освобожданията от ДДС, предвижда следното:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други […] разпоредби [на правото на Съюза] 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“.

8 Глава 4 от дял IX от тази директива се отнася до „Освобождавания[та] на вътреобщностни сделки“. Що се отнася до освобожданията, свързани с доставката на стоки, член 138 от Директивата предвижда:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Съюза], 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.

2. Освен доставката на стоки, посочени в параграф 1, държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на нови транспортни средства, изпратени или превозени до клиента на местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Съюза], от или за сметка на продавача или клиента, за данъчнозадължени лица или за данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, или за всяко друго данъчно незадължено лице;

[…]“.

Португалското право

9 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Режим на облагане с ДДС при вътреобщностни придобивания, наричан по-нататък „RITI“) транспонира в португалското право нормите относно вътреобщностните придобивания, изведени от Директивата за ДДС.

10 Съгласно член 14, буква b) от RITI във връзка с член 1, буква e) от RITI извършената възмездно от всяко лице доставка на нови транспортни средства, изпратени или превозени от или за сметка на продавача или клиента, от националната територия за клиента, установен или с местоживеене в друга държава членка, са освободени от ДДС.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 Santogal е търговско дружество, което извършва дейност в областта на търговията с моторни превозни средства в Португалия.

12 С фактура от 26 януари 2010 г. Santogal продава за сумата 447 665 EUR нов автомобил, който то е придобило преди това от Mercedes-Benz Portugal SA и чието допускане на територията на Португалия е констатирано в митническа декларация от 25 май 2009 г.

13 При продажбата приобретателят, анголски гражданин, е уведомил Santogal за намерението си да използва автомобила за лични нужди в Испания, където вече е установен, като го изпрати там и организира сам превоза му, да го представи за технически преглед и да го регистрира в тази държава. Той представя на Santogal своя испански идентификационен номер на чужденец (NIE), документ, издаден на 2 май 2008 г. от Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil — Comunidad Tui-Valencia (Министерство на вътрешните работи, Генерална дирекция на полицията и жандармерията — Община Tui-Valencia, Испания), който удостоверява, че е вписан в централния регистър за чужденците с посочения идентификационен номер на чужденец, както и копие от анголския си паспорт. Адресът на приобретателя, който той е посочил при продажбата, не съответства на адреса в документа от 2 май 2008 г.

14 С оглед на тези документи Santogal приема, че продажбата е освободена от ДДС в съответствие с член 14, буква b) от RITI. Поради това не е определено задължение за ДДС в Португалия.

15 Превозното средство е превозено до Испания в изцяло затворено ремарке.

16 След техническия преглед на автомобила в Испания приобретателят изпраща на Santogal по негово искане два документа за комплектуване на преписката за продажбата, а именно удостоверение за технически преглед, издадено на 11 февруари 2010 г., и от друга страна, удостоверение за регистрация в Испания, издадено на 18 февруари 2010 г. Последното удостоверение, в което е посочен адрес на приобретателя, който не съответства нито на посочения от него при продажбата адрес, нито на адреса в документа от 2 май 2008 г., е за „туристическа“ регистрация, която изтича на 17 февруари 2011 г. Според информацията, предоставена от запитващата юрисдикция, съгласно испанското право туристическата регистрация е временна, като обичайният срок на валидност е шест месеца за период от дванадесет месеца, който срок може да бъде продължен от администрацията. Такава регистрация могат да ползват само лицата, чието обичайно пребиваване не е в Испания.

17 Въз основа на информацията, предоставена от Santogal през февруари 2011 г. с оглед на анулиране на митническата декларация от 25 май 2009 г., на 3 март 2011 г. Mercedes-Benz Portugal подава допълнителна митническа декларация с цел анулиране на посочената декларация предвид изпращането на превозното средство. Митническата декларация от 25 май 2009 г. е анулирана от компетентните португалски органи.

18 С писмо от 24 октомври 2013 г., изпратено до Direção de Finanças de Lisboa (Финансова дирекция на Лисабон, Португалия), Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Дирекция за борба с митническите измами, Португалия) разпорежда за продажбата на въпросното превозно средство да бъде определено задължение за ДДС. Тази дирекция изтъква по-специално че приобретателят пребивава в Португалия и е регистриран като управител на дружество в тази държава. Освен това в отговор на искане за предоставяне на сведения испанските власти са уточнили, че приобретателят не е регистриран като пребиваващо в Испания лице през 2010 г. и никога не е подавал там декларация за доходите си.

19 Впоследствие на Santogal е направена частична вътрешна проверка по ДДС за януари 2010 г. В рамките на проверката данъчният и митнически орган съставя акт, в който е направен извод, че продажбата на превозното средство не попада в обхвата на освобождаването по член 14, буква b) от RITI, тъй като приобретателят не пребивава в Испания и не извършва дейност на нейна територия. Освен това органът изтъква, че съгласно неговите бази данни приобретателят има португалски данъчен идентификационен номер, издаден преди 2001 г., и пребивава в Португалия.

20 В резултат на тази проверка на 14 октомври 2014 г. данъчният и митнически орган издава акт за установяване на допълнителни задължения за ДДС в размер на 89 533 EUR, както и акт за компенсаторни лихви за периода от 12 март 2010 г. до 20 август 2014 г. в размер на 15 914,80 EUR. Santogal внася тези суми през декември 2014 г.

21 Santogal сезира запитващата юрисдикция с жалба за отмяна на тези актове за установяване на задължения и с искане за обезщетение за вреди. Пред посочената юрисдикция той се позовава по-специално на противоречието между тълкуването на разпоредбите на член 1, буква д) и на член 14, буква b) от RITI, възприето от данъчния и митнически орган, и член 138, параграф 2 от Директивата за ДДС, който имал директен ефект. Той изтъква също така, че евентуалната измама с ДДС, извършена от приобретателя, била непротивопоставима спрямо него.

22 В преюдициалното запитване в началото запитващата юрисдикция изразява съмнение относно мястото на пребиваване на приобретателя към момента на разглежданата в главното производство продажба на превозното средство. В частност тази юрисдикция изтъква, че обичайното пребиваване на последния не е било в Испания. Въпреки това не било доказано, че към момента на посочената продажба той е пребивавал в Португалия. От друга страна, представената пред нея преписка не съдържала информация нито за плащането на дължимия за превозното средство ДДС в Испания, нито за това какво се е случило с автомобила след издаването на туристически регистрационен номер. Не било доказано също така, че режимът на издадения туристически регистрационен номер е бил прекратен на някое от предвидените в испанското право основания.

23 На следващо място, запитващата юрисдикция отбелязва, че не е доказано, че Santogal е действало съвместно с приобретателя с оглед да избегне плащане на ДДС за продажбата на превозното средство. Обратно, тя счита, че от представените пред нея доказателства се установява, че Santogal е спазило условията за освобождаване от ДДС. Тя отбелязва, че нито митническите представители, нито митническите служби са изразили съмнение, че документите за анулиране на митническата декларация от 25 май 2009 г. са достатъчни, и че писмото на Дирекцията за борба с митническите измами от 24 октомври 2013 г. се основава на допълнителна информация, до която Santogal не е имало достъп.

24 На последно място, като се позовава на решение от 7 декември 2010 г., R. (C-285/09, EU:C:2010:742), запитващата юрисдикция счита, че практиката на Съда не дава ясен отговор на въпросите, поставени в спора, с който е сезирана.

25 При тези обстоятелства Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Административен арбитражен център), Португалия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 138, параграф 2, буква [a)] от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби [като тези на] член 1, буква e) и член 14, буква b) от RITI, които предвиждат като условие за признаване на освобождаването от ДДС на възмездна доставка на нови транспортни средства, превозени от приобретателя от националната територия към друга държава членка, приобретателят да бъде установен или да има местоживеене в тази държава членка?

2) Следва ли член 138, параграф 2, буква [a)] от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че не допуска освобождаването да бъде отказано в държавата членка, от която е осъществен превозът, когато придобитото транспортно средство е транспортирано в Испания, където за същото е издаден временен туристически регистрационен номер, подчинен на [испанския] данъч[ен] режим?

3) Следва ли член 138, параграф 2, буква [a)] от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че не допуска ДДС да се изисква от [продавача] на новото транспортно средство, при положение че не е установено дали режимът на туристически регистрационен номер е прекратен на някое от основанията, [предвидени в испанското право], нито дали ДДС е платен или ще бъде платен в резултат на прекратяването на този режим?

4) Следва ли член 138, параграф 2, буква [a)] от Директивата за ДДС и принципите на правна сигурност, на пропорционалност, както и принципът на защита на оправданите правни очаквания да се тълкуват в смисъл, че не допускат [продавачът] на ново транспортно средство, превозено в друга държава членка, да бъде задължен за плащането на ДДС, когато:

— приобретателят, преди изпращането, е информирал [продавача], че пребивава в държавата членка по местоназначение, и му е представил документ, удостоверяващ, че има издаден в тази държава членка идентификационен номер на чужденец, в който документ като място на пребиваване е записан адрес на пребиваване в същата държава, различен от посочения от клиента,

— приобретателят впоследствие е представил на [продавача] документи, удостоверяващи, че придобитото транспортно средство е преминало технически преглед в държавата членка по местоназначение, както и че за същото е издаден туристически регистрационен номер,

— не е установено [продавачът] да е действал съвместно с приобретателя с цел да се избегне плащането на ДДС,

— митническите служби не са възразили по никакъв начин срещу анулирането на митническата декларация за моторното превозно средство, извършено въз основа на документите, с които е разполагал [продавачът]?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

26 Португалското правителство посочва, че преюдициалните въпроси са недопустими по три съображения.

27 На първо място, това правителство изтъква, че както са формулирани в акта за преюдициално запитване, преюдициалните въпроси се отнасят до член 138, параграф 2 буква б) от Директивата за ДДС, който не е от значение в рамките на спора в главното производство. Обстоятелството, че член на запитващата юрисдикция е изпратил на последната писмо, в което посочва, че релевантната разпоредба е член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС и че копие от това писмо е било приложено към акта за преюдициално запитване, не могло да поправи първоначално допуснатата грешка, като се имат предвид процесуалните правила на националното право и признатата на другите държави членки гаранция да представят своите становища.

28 Следва да се припомни, че формалното посочване от национална юрисдикция в преюдициално запитване на някои разпоредби от правото на Съюза не е пречка Съдът да даде на тази юрисдикция всички насоки за тълкуване, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали ги е посочила във въпросите си. В това отношение Съдът е длъжен да извлече от цялата информация, предоставена от националната юрисдикция, и по-специално от мотивите на акта за преюдициално запитване, разпоредбите от правото на Съюза, които изискват тълкуване предвид предмета на спора (вж. в този смисъл решения от 21 юни 2016 г., New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, т. 29 и от 29 септември 2016 г., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, т. 43 и цитираната съдебна практика).

29 Както отбелязва генералният адвокат в точки 21—23 от своето заключение, в настоящия случай от мотивите на акта за преюдициално запитване недвусмислено следва, че въпросите на националната юрисдикция се отнасят до тълкуването, което следва да се направи на член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС, независимо от обстоятелството, че в посочения акт тази юрисдикция погрешно посочва член 138, параграф 2, буква б) от Директивата. Освен това посочената юрисдикция е поправила тази грешка в писмо, приложено към акта за преюдициално запитване.

30 На второ място, португалското правителство счита, че изложението на фактическата рамка на спора в главното производство е непоследователно и противоречиво, както и че му липсва яснота.

31 Съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 31 и цитираната съдебна практика).

32 В настоящия случай следва да се посочи, че направеното от запитващата юрисдикция описание на фактическата рамка е достатъчно, за да може Съдът да даде полезен отговор на поставените въпроси.

33 На трето място, португалското правителство твърди, че преюдициалните въпроси са хипотетични, тъй като запитващата юрисдикция вече е посочила, макар и погрешно, че разглежданото в главното производство установяване на задължения за ДДС е опорочено от липса на мотиви и че поради това то трябва да бъде отменено, независимо от отговора на Съда на тези въпроси.

34 Както отбелязва генералният адвокат в точка 26 от заключението си, нищо в акта за преюдициално запитване не дава основание да се твърди със сигурност, че посоченото установяване на задължения ще бъде отменено, независимо от отговора на преюдициалните въпроси. Във всеки случай няма съмнения, че член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС има връзка с предмета на спора в главното производство, който се отнася до съвместимостта с тази разпоредба на отказа да се освободи от ДДС сделка, свързана с ново транспортно средство.

35 При това положение преюдициалните въпроси са допустими.

По първия въпрос

36 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национални разпоредби да предвиждат като условие за освобождаване на вътреобщностна доставка на ново транспортно средство приобретателят на това транспортно средство да е установен или да има местоживеене в държавата членка по местоназначение на посоченото транспортно средство.

37 В самото начало следва да се изтъкне, че този въпрос се вписва в рамките на приложимия към вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС, въведен с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110). Този режим е основан на установяването на ново данъчно събитие, а именно вътреобщностното придобиване на стоки, като така позволява прехвърлянето на данъчния приход в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (вж. решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 22 и цитираната съдебна практика).

38 Така механизмът, състоящ се, от една страна, в освобождаването на доставката, довела до вътреобщностното изпращане или превоз, от облагане в държавата членка, от която е започнало изпращането или превозът на стоките, съчетано с правото на приспадане или възстановяване на платения по получени в тази държава членка доставки ДДС, и от друга страна, в облагане на вътреобщностното придобиване в държавата членка, в която е приключило изпращането или превозът на стоките, цели да гарантира ясното разграничение между данъчните правомощия на държавите членки (вж. решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 23 и цитираната съдебна практика).

39 Що се отнася по-специално до правилата относно облагането на придобиването на нови превозни средства, от съображение 11 от Директивата за ДДС е видно, че освен разпределянето на данъчните правомощия те целят също да се избегне нарушаването на конкуренцията между държавите членки, което може да възникне вследствие на прилагането на различни данъчни ставки (решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 24).

40 Именно в светлината на този контекст и тези цели следва де се тълкува член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС.

41 Тази разпоредба предвижда задължението държавите членки да освобождават доставките на нови транспортни средства, които отговарят на материалноправните условия (вж. по аналогия решения от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 46), изброени изчерпателно в нея (вж. по аналогия решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 59).

42 Според тази разпоредба държавите членки освобождават от облагане доставката на нови транспортни средства, изпратени или превозени до приобретателя на местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Съюза, от или за сметка на продавача или приобретателя, за данъчнозадължени лица или за данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от Директивата за ДДС, или за всяко друго данъчно незадължено лице.

43 По този начин, и както генералният адвокат отбелязва в точки 38 и 39 от заключението си, освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка на ново транспортно средство става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик това транспортно средство е прехвърлено на приобретателя и доставчикът докаже, че това транспортно средство е изпратено или превозено в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. по аналогия решения от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 27 и от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 31 и цитираната съдебна практика).

44 С оглед на текста на член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС обаче освобождаването на вътреобщностна доставка на ново транспортно средство изобщо не е подчинено на условието приобретателят да е установен или да има местоживеене в държавата членка по местоназначение.

45 Освен това да се налага такова условие би противоречало на систематиката на тази разпоредба, както и на припомнените в точки 37—39 от настоящото решение контекст и цели на приложимия за вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС. Всъщност, отказвайки освобождаването на вътреобщностна доставка само поради това че приобретателят на новото транспортно средство не е установен или няма местоживеене в държавата по местоназначение, при това независимо дали са спазени материалноправните условия за освобождаването, на държавата членка на доставката би се наложило да обложи сделка, която при спазване на посочените условия би трябвало да бъде обложена като вътреобщностно придобиване в държавата членка по местоназначение. Оттук би произтекло двойно облагане, което противоречи на принципа на данъчен неутралитет.

46 Това тълкуване се подкрепя и от практиката на Съда относно квалификацията като вътреобщностно придобиване на сделка, свързана с ново транспортно средство.

47 Всъщност предвид особения характер на подобна сделка Съдът е приел, че за да може тя да се квалифицира като „вътреобщностното придобиване“, е необходимо да се извърши обща преценка на всички обективни факти, които имат значение, за да се определи дали придобитата стока действително е напуснала територията на държавата членка на доставката, и ако случаят е

такъв, в коя държава членка се извършва крайното използване. В това отношение сред обстоятелствата, които могат да са от значение, фигурират, освен протичането на превоза на разглежданата стока, по-специално мястото на регистрацията ѝ и на обичайната ѝ употреба, местоживеенето на приобретателя, както и наличието или липсата на връзки между приобретателя и държавата членка на доставката или друга държава членка (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 41—45 и 50).

48 От тази съдебна практика следва, че макар местоживеенето на приобретателя на ново транспортно средство да представлява релевантно обстоятелство за общата преценка, предназначена да определи мястото на крайно използване на превозното средство, само по себе си то не може да обуслови квалификацията като „вътреобщностна доставка“ и нейното освобождаване при предвидените в член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС условия.

49 В допълнение условие, свързано с установяването или местоживеенето на приобретателя в държавата членка по местоназначение, не може и да бъде основано на член 131 от Директивата за ДДС.

50 Всъщност, макар действително да е вярно, че съгласно тази разпоредба държавите членки определят условията, при които освобождават вътреобщностните доставки на стоки, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякаква възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, също така е вярно, че при упражняването на правомощията си държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правна сигурност и на пропорционалност, както и данъчният неутралитет (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 35 и 37).

51 Отказът да се предостави предвиденото в член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС освобождаване само поради това че приобретателят не пребивава в държавата членка по местоназначение обаче би било в противоречие с разпределението на данъчните правомощия между държавите членки и би могло да постави под въпрос принципа на данъчен неутралитет. Освен това, както следва от точка 45 от настоящото решение, подобен отказ би могъл да предизвика опасност от двойно облагане.

52 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС не допуска национални разпоредби да предвиждат като условие за освобождаване на вътреобщностна доставка на ново транспортно средство приобретателят на това транспортно средство да е установен или да има местоживеене в държавата членка по местоназначение на посоченото транспортно средство.

По втория въпрос

53 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването на доставка на ново транспортно средство може да бъде отказано от държавата членка на доставката, когато това транспортно средство е имало само временна регистрация в държавата членка по местоназначение.

54 Както следва от отговора на първия въпрос, държавите членки са длъжни да освобождават доставките на нови транспортни средства, щом са изпълнени материалноправните условия, изчерпателно изброени в член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС и припомнени в точки 42 и 43 от настоящото решение.

55 Регистрацията на ново транспортно средство в държавата членка по местоназначение обаче не фигурира сред тези условия.

56 Ето защо освобождаването в държавата членка на доставката не може да бъде отказано само поради обстоятелството, че издаденият в държавата членка по местоназначение регистрационен номер е, както разглежданият в главното производство туристически регистрационен номер, временен, предоставян за период от дванадесет месеца.

57 Доколкото Комисията и португалското правителство извеждат доводи от факта, че издаването на подобен регистрационен номер в държавата членка по местоназначение не дава възможност да се определи държавата членка на крайното използване на съответното транспортно средство, следва да се добави, както отбелязва генералният адвокат в точка 55 от заключението си, че издаването на такъв регистрационен номер не означава автоматично, че мястото на крайното използване не се намира в тази държава членка по местоназначение. Както следва от акта за преюдициално запитване, всъщност подобен регистрационен номер може да бъде предоставен за сравнително голям период от време, в случая дванадесет месеца, който може да бъде продължен или да бъде последван от издаването на нормален регистрационен номер.

58 По аналогични на изложените в точка 51 от настоящото решение мотиви направеното в точка 56 от същото заключение не може да бъде поставено под въпрос от обстоятелството, че съгласно член 131 от Директивата за ДДС държавите членки определят условията, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякаква възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба.

59 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването на доставка на ново транспортно средство не може да бъде отказано от държавата членка на доставката само поради обстоятелството, че това транспортно средство е имало само временна регистрация в държавата членка по местоназначение.

По третия въпрос

60 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС допуска продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в тази последна държава, да бъде впоследствие задължен да плати ДДС, когато не е доказано, че режимът на временна регистрация е прекратен и че ДДС е бил или ще бъде платен в държавата членка по местоназначение.

61 В това отношение най-напред следва да се припомни, както следва от точка 50 от настоящото решение, че когато определят условията, при които освобождават вътреобщностните доставки съгласно член 131 от Директивата за ДДС, държавите членки трябва да спазват по-специално принципите на правна сигурност и на пропорционалност, както и данъчния неутралитет.

62 На следващо място, Съдът е постановил, че продавачът трябва да докаже, че са изпълнени условията, предвидени за прилагане на освобождаването на вътреобщностна доставка, включително въведените от държавите членки, за да се гарантира правилното и ясно прилагане на освобожданията и да се предотврати всяка възможна данъчна измама, избягване на данъчно облагане или злоупотреба (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 43 и цитираната съдебна практика).

63 На последно място, вътреобщностните сделки, свързани с нови транспортни средства, имат специфичен характер, доколкото в частност ДДС за тях трябва да бъде платен и от данъчно незадължено физическо лице, по отношение на което не се прилагат задълженията за деклариране и осчетоводяване, така че по отношение на него се оказва невъзможно да се осъществи последващ контрол, и че като краен потребител физическото лице не може да претендира за правото на приспадане на ДДС, дори в случай на препродажба на придобитото превозно средство, и поради това има по-голям интерес да избегне плащането на данъка от стопанските субекти (вж. в този смисъл решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 42 и 43).

64 Поради това, както бе припомнено в точка 47 от настоящото решение, за да може една сделка, свързана с ново транспортно средство, да се квалифицира като „вътреобщностно придобиване“, е необходимо да се извърши глобална преценка на всички обективни факти, които имат значение, за да се определи дали придобитата стока действително е напуснала територията на държавата членка на доставката, и ако случаят е такъв, в коя държава членка се извършва нейното крайно използване.

65 Ако продавачът е представил доказателства за превоза или изпращането от приобретателя на новото превозно средство в друга държава членка, както и за неговата регистрация, била тя и временна, и за въвеждането му в експлоатация в последната държава, от продавача не може да се изисква да предостави убедителни доказателства за крайния и окончателен характер на използването на това транспортно средство в държавата членка по местоназначение, както и за прекратяването на режима за туристическа регистрация, евентуално след плащането на ДДС в последната държава членка.

66 Всъщност, от една страна, при такива обстоятелства доказателството за физическото придвижване на транспортното средство към мястото на неговото крайно използване, което продавачът може да представи на данъчните органи, зависи основно от данните, които той е получил от приобретателя за тази цел (вж. по аналогия решение от 16 декември 2010 г., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, т. 37).

67 От друга страна, според практиката на Съда продавачът не може да бъде задължаван да представя доказателства, свързани с данъчното облагане на вътреобщностното придобиване на разглежданите стоки, за да се ползва от освобождаването на съответната доставка (решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 55). Да се постави освобождаването в зависимост от предварителното определяне от държавата членка на крайното използване на новото транспортно средство би било равнозначно именно на налагане на такова задължение на продавача. Всъщност това би могло да натовари продавача с тежестта да докаже предоставянето на окончателен регистрационен номер, което евентуално би могло да се извърши след плащането на ДДС от приобретателя.

68 При тези условия задължение като посоченото в точка 65 от настоящото решение не би довело до правилно и ясно прилагане на освобожданията.

69 С оглед на посочените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС не допуска продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в тази последна държава, да бъде впоследствие задължен да плати ДДС, когато не е доказано, че режимът на временна регистрация е прекратен и че ДДС е бил или ще бъде платен в държавата членка по местоназначение.

По четвъртия въпрос

70 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС, както и принципите на правна сигурност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания допускат продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в нея, да бъде впоследствие задължен за плащането на ДДС, когато с оглед на свързаните с продажбата обстоятелства клиентът е можело да извърши данъчна измама, без да е доказано съдействието на продавача при извършването на тази измама.

71 В това отношение следва да се припомни, че 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 от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 48 и цитираната съдебна практика). В хипотезата, при която данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него сделка е била част от извършена от приобретателя измама и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, правото на освобождаване от ДДС би трябвало да му бъде отказано (решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54).

72 Националната юрисдикция е задължена, въз основа на глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства в главното производство да провери дали Santogal е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната сделка не го довежда до участие в данъчна измама (вж. в този смисъл решение от 6 септември 2012 г., C-273/11, Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, т. 53). Същевременно обаче Съдът може да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да ѝ бъдат полезни.

73 При това положение следва да се посочи, че по време на операция, включваща извършването на вътреобщностна сделка, свързана с ново транспортно средство, продавачът не може да се довери само на изразеното от приобретателя намерение да превози стоката в друга държава членка за целите на крайното ѝ използване. Обратно на това и както посочва генералният адвокат в точка 63 от своето заключение, продавачът трябва да се увери, че изразеното от приобретателя намерение е подкрепено с обективни доказателства (вж. по аналогия решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 47).

74 Следва да се изтъкне, че с оглед на данните, представени от приобретателя към момента на продажбата, основателно е могло да се приеме, че този приобретател пребивава в Испания и че е предприел необходимите стъпки, за да използва там разглежданото в главното производство превозно средство, макар и при специфичен режим. При все това националната юрисдикция следва да провери дали Santogal е положило дължимата грижа, за да се увери, че осъществяваната сделка не го довежда до участие в данъчна измама. В това отношение следва да се добави, че Santogal е трябвало да положи засилена грижа, от една страна, с оглед на стойността на разглежданото превозно средство, и от друга страна, като се има предвид, че при придобиване на ново транспортно средство физическото лице не може да претендира за правото на приспадане на ДДС, дори в случай на препродажба на придобитото превозно средство, и поради това има по-голям интерес да избегне плащането на данъка от стопанските субекти (решение от 18 ноември 2010 г., X, C-84/09, EU:C:2010:693, т. 43). Освен това при преценката, която трябва да направи запитващата юрисдикция, по-специално следва да се провери дали с оглед на данните, с които е разполагало или е трябвало да разполага, Santogal е било в състояние да узнае, че временната регистрация е била предназначена само за лицата, които не пребивават в съответната държава членка, и че приобретателят е представил няколко адреса в Испания, което е могло да събуди съмнения относно действителното му пребиваване.

75 Освен за поведението на продавача следва да се държи сметка и за поведението на португалските власти. В случай че Santogal е представило документи, за да се ползва от освобождаването на разглежданата сделка и тези документи са били разгледани и приети от компетентния орган, което обстоятелство следва да се провери от запитващата юрисдикция, трябва да се припомни, че принципът на правна сигурност не допуска възможността държава членка, която първоначално е приела представените от продавача документи като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, впоследствие да задължи този продавач да заплати полагащия се за тази доставка ДДС поради извършена от приобретателя данъчна измама, за която този продавач не е знаел и не е могъл да знае (вж. по аналогия решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др., C-409/04, EU:C:2007:548, т. 50).

76 Доколкото запитващата юрисдикция се позовава на принципа на защита на оправданите правни очаквания, следва да се изтъкне, че според установената практика на Съда право да се позове на този принцип, има всеки правен субект, у когото административен орган е събудил основателни надежди с конкретни уверения, които му е дал (решение от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 44 и цитираната съдебна практика). Правните субекти обаче не могат да се позовават на оправдани правни очаквания за запазването на положение, характеризиращо се с наличие на данъчна измама (вж. по аналогия решение от 29 април 2004 г., Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 77).

77 С оглед на посочените съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС, както и принципите на правна сигурност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания не допускат продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в нея, да бъде впоследствие задължен за плащането на ДДС в случай на данъчна измама, извършена от приобретателя, освен ако въз основа на обективни данни не се установи, че посоченият продавач е знаел или е трябвало да знае, че сделката е свързана с данъчна измама, извършена от приобретателя, и не е взел всички зависещи от него разумни мерки, за да избегне участието си в тази измама. Запитващата юрисдикция е задължена да провери дали случаят е такъв, като направи глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства в главното производство.

По съдебните разноски

78 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 (девети състав) реши:

1) **Член 138, параграф 2, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност не допуска национални разпоредби да предвиждат като условие за освобождаване на вътреобщностна доставка на ново транспортно средство приобретателят на това транспортно средство да е установен или да има местоживеене в държавата членка по местоназначение на посоченото транспортно средство.**

2) **Член 138, параграф 2, буква а) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването на доставка на ново транспортно средство не може да бъде отказано от държавата членка на доставката само поради обстоятелството, че това транспортно средство е имало само временна регистрация в държавата членка по местоназначение.**

3) **Член 138, параграф 2, буква а) от Директива 2006/112 не допуска продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в тази последна държава, да бъде впоследствие задължен да плати данъка върху добавената стойност, когато не е доказано, че режимът на временна регистрация е прекратен и че този данък е бил или ще бъде платен в държавата членка по местоназначение.**

4) **Член 138, параграф 2, буква а) от Директива 2006/112, както и принципите на правна сигурност, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания не допускат продавачът на ново транспортно средство, превозено от приобретателя в друга държава членка и регистрирано временно в нея, да бъде впоследствие задължен за плащането на данъка върху добавената стойност в случай на данъчна измама, извършена от приобретателя, освен ако въз основа на обективни данни не се установи, че посоченият продавач е знаел или е трябвало да знае, че сделката е свързана с данъчна измама, извършена от приобретателя, и не е взел всички зависещи от него разумни мерки, за да избегне участието си в тази измама. Запитващата юрисдикция е задължена да провери дали случаят е такъв, като направи глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства в главното производство.**

Подписи