РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

7 декември 2010 година *

По дело C-285/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesgerichtshof (Германия) с акт от 7 юли 2009 г., постъпил в Съда на 24 юли 2009 г., в наказателното производство срещу

R.,

в присъствието на:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Език на производството: немски.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н A. Tizzano, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н K. Lenaerts, г-н J.-C. Bonichot и г-н Ал. Арабаджиев, председатели на състави, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis, г-н U. Lõhmus (докладчик), г-н T. von Danwitz и г-жа C. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 май 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н R., от адв. A. Parsch, адв. D. Sauer, адв. F. Kreilein, адв. C. Prinz и адв. K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— за Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, от г-жа M. Harms и г-н K. Lohse, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за Ирландия, от г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-н B. Doherty, barrister,

— за гръцкото правителство, от г-н G. Kanellopoulos, г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа V. Karra, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 юни 2010 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването 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 (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година (ОВ L 269, стр. 44, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на наказателно производство срещу г-н R., обвинен за данъчна измама в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Шеста директива

3 Съгласно член 2 от Шеста директива с ДДС се облагат доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, както и вносът на стоки.

4 Шеста директива съдържа дял XVIa, озаглавен „Преходен режим за данъчно облагане на търговията между държавите членки“, въведен в нея с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110), като в този дял по-специално са включени членове 28а—28м.

5 Съгласно член 28а, параграф 1, буква а), първа алинея от Шеста директива:

„Следните дейности също подлежат на облагане с данък върху добавената стойност:

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

6 Правото на освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки е предвидено в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, който гласи следното:

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

а) доставката на стоки по смисъла на член 5, изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача, или от лицето, придобиващо стоките, извън територията по член 3, но в рамките на Общността, която доставка се извършва за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава членка, която не е държавата членка на отпътуване на пратката или транспорта на стоките."

Национална правна уредба

7 Съгласно член 370, параграф 1 от Общия данъчен закон от 1977 г. (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, стр. 613 и 1977 I, стр. 269):

„(1) С лишаване от свобода до пет години или с глоба се наказва всеки, който:

1. декларира неверни или непълни данни пред данъчните органи […] относно данъчно релевантни факти;

[…]

и по този начин намалява данъчната си тежест или набавя за себе си или за трети лица неоправдани данъчни предимства.“

8 Според запитващата юрисдикция член 370 от Общия данъчен закон от 1977 г. представлява бланкетна наказателноправна норма, тъй като не посочва всички признаци на фактическия състав на престъплението. Той се допълва от разпоредбите на материалното данъчно право, които определят кои са данъчно релевантните факти и условията за възникване на данъчното задължение. Следователно наличието на данъчно задължение е предпоставка за осъществяването на фактическия състав на престъплението данъчна измама.

9 Съгласно член 1, параграф 1 от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, 1999, BGBl. 1999 I, стр. 1270, наричан по-нататък „UStG“) на облагане с ДДС в Германия по принцип подлежат възмездните доставки на стоки и услуги, извършвани от данъчнозадължено лице.

10 В приложение на член 4, параграф 1, буква b) от UStG, с който се транспонира член 28в, A, буква а) от Шеста директива, вътреобщностните доставки, които се отнасят до сделките, посочени в член 1, параграф 1, точка 1 от този закон, са освободени от ДДС.

11 Член 6а, параграф 1 от UStG гласи:

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

1. данъчнозадълженото лице или купувачът е изпратил или транспортирал предмета на доставката до друга държава — членка на Общността,

2. купувачът е:

a) данъчнозадължено лице, което е придобило предмета на доставката за целите на своята икономическа дейност;

b) юридическо лице, което не е данъчнозадължено лице или което не е придобило предмета на доставката за целите на своята икономическа дейност; или

c) всеки друг купувач при доставка на ново моторно превозно средство;

и

3. за придобиването на предмета на доставката от страна на купувача се прилагат разпоредбите за облагане с данък върху оборота в друга държава членка.

[…]“

12 В съответствие с член 6a, параграф 3 от UStG данъчнозадълженото лице трябва да докаже, че са изпълнени условията по параграфи 1 и 2. Със съгласието на Bundesrat Федералното министерство на финансите може да определи по нормативен ред по какъв начин данъчнозадълженото лице трябва да докаже изпълнението на условията.

13 По силата на член 18a, параграф 1 от UStG местните данъчнозадължени лица, които извършват освободени вътреобщностни доставки, са длъжни да представят на Bundeszentralamt für Steuern (Федерална данъчна служба) декларация, в която, освен други данни, трябва да посочат идентификационния номер на купувача за целите на ДДС. Въз основа на тези декларации се осъществява надзорът върху вътреобщностната търговия със стоки, като за целта данните се съхраняват в регистри и при необходимост се предоставят на националните данъчни органи в рамките на системата за информационен обмен относно ДДС.

14 Съгласно член 18b от UStG данъчнозадълженото лице трябва да декларира данъчната основа на своите вътреобщностни доставки пред компетентната данъчна служба. В съответствие с член 10, параграф 1, второ изречение от UStG данъчната основа на вътреобщностната доставка обикновено се състои от нетната сума, която получателят на доставката заплаща на данъчнозадълженото лице. С посочената в член 18b декларация данъчнозадълженото лице декларира пред данъчната администрация, че извършените доставки са освободени от ДДС по силата на член 4, параграф 1, буква b) и член 6a от UStG, поради което не дължи ДДС за тези доставки.

15 Задълженията във връзка с доказването, които носи данъчнозадълженото лице, извършило вътреобщностна доставка, са уредени по-подробно в Правилника за прилагане на Общия данъчен закон от 1999 г. (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, стр. 1308, наричан по-нататък „UStDV“).

16 Съгласно член 17a от UStDV данъчнозадълженото лице трябва, от една страна, да докаже със съответни документи, че предметът на доставката е изпратен или транспортиран до друга държава — членка на Съюза („документално доказване“). От друга страна, в съответствие с член 17c от UStDV то трябва счетоводно да докаже, че са изпълнени условията за освобождаване от данъка, включително да посочи идентификационния номер на купувача за целите на ДДС („счетоводно доказване“).

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

17 Португалският гражданин г-н R. е управител на германско дружество, чийто предмет на дейност е търговия с луксозни автомобили. Съгласно изложените в акта за преюдициално запитване факти, от 2001 г. насам дружеството е продавало повече от 500 превозни средства на година. Купувачите в по-голямата си част са установени в Португалия предприятия за покупко-продажба на автомобили.

18 След 2002 г. г-н R. извършва редица операции, с които прикрива самоличността на действителните купувачи на превозните средства, за да улесни по този начин споменатите предприятия, установени на територията на Португалската република, да избегнат заплащането на ДДС в тази държава членка. Това му позволява да продаде превозните средства на по-изгодна цена и по този начин да реализира по-голяма печалба.

19 Тези операции се състоят в издаването за целите на счетоводството на дружеството му на фиктивни фактури на името на фиктивни купувачи, посочени като получатели на доставките. За всеки отделен случай в тези фактури се посочват фирменото наименование на фиктивния купувач, идентификационният му номер за целите на ДДС, описанието на превозното средство, което в действителност се доставя на друг купувач, покупната цена и текстът „вътреобщностна доставка, освободена от данък в съответствие с член 6а от UStG“, като по този начин се създава впечатлението, че ДДС ще се плати в Португалия. Споменатите фиктивни купувачи са действителни предприятия, установени в Португалия, като някои са знаели как се е използвало фирменото им наименование, а други — не.

20 От своя страна, действителните купувачи препродават превозните средства в Португалия на крайни купувачи — частни лица, без да декларират пред португалските данъчни органи, че е налице предходно вътреобщностно придобиване, и без да заплатят дължимия ДДС за това придобиване. Истинските търговски отношения са били прикривани и с други средства. Ако към момента на доставката крайните купувачи са били известни, г-н R. най-напред изготвял CMR товарителницата за превозното средство на името на тези лица. След това изда-

вал нова фиктивна фактура, в която като получател посочвал името на крайния купувач и добавял умишлено неточната забележка „облага се маржът на цената в съответствие с член 25а от UStG“, който всъщност е приложим към превозните средства втора употреба.

21 По този начин през 2002 г. и 2003 г. дружеството на г-н R. продава и доставя повече от 1 100 моторни превозни средства за сумата от около 19 милиона евро. В данъчните си декларации за тези две години г-н R. декларира тези сделки като вътреобщностни доставки, освободени от ДДС, а в обобщените отчети, които е трябвало да подаде в Bundeszentralamt für Steuern, посочва като клиенти фиктивните купувачи с цел да избегне възможността за идентифициране на действителните купувачи в Португалия посредством системата на информационен обмен относно ДДС.

22 Срещу г-н R. е образувано наказателно производство и той е задържан на 30 януари 2008 г. С решение от 17 септември 2008 г. Landgericht Mannheim (Областен съд, Манхайм) го осъжда общо на три години лишаване от свобода за това, че два пъти е извършил данъчна измама, чрез която е укрил повече от един милион евро ДДС през 2002 г. и повече от 1,5 милиона евро през 2003 г. Според тази юрисдикция прикритите доставки до Португалия не са вътреобщностни доставки по смисъла на член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива. Тъй като са извършени с цел злоупотреба с правото на Съюза, има основание да се откаже освобождаване от данъка в Германия. Като не е изпълнил задължението си да удържи ДДС върху въпросните доставки, да го изплати на германската данъчна администрация и да го посочи в годишните си данъчни декларации, г-н R е извършил престъплението данъчна измама.

23 Г-н R. подава ревизионна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция. Според него Landgericht Mannheim не е квалифицирал правилно сделките, тъй като те наистина били освободени от ДДС вътреобщностни доставки,

доколкото превозните средства действително са били доставени на търговци в Португалия. Изобщо не била налице загуба на приходи от ДДС в Германия, тъй като данъкът се дължал в държавата членка по местоназначение, а именно Португалската република. Фактът, че посоченият данък не бил платен в последната държава, бил ирелевантен.

24 В преюдициалното си запитване Bundesgerichtshof (Федерален върховен съд) излага становището, че член 28в, А, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че на всички страни по сделка, сключена с цел извършването на данъчна измама, трябва да се откажат предвидените в общия случай за тази сделка данъчни предимства, когато съответното данъчнозадължено лице съзнава злоупотребата или измамата и участва в нея. Това произтича, от една страна, от предвидената в правото на Съюза забрана на злоупотребите, приложима и за ДДС, както и от друга страна, от структурата и обхвата на тази разпоредба и от целите на Шеста директива.

25 Посочената юрисдикция отбелязва, че никога не е имала съмнения относно тълкуването на Шеста директива предвид достатъчно ясната практика на Съда на Европейския съюз и че вече в два подобни случая е приела, че не се допуска освобождаване на съответната вътреобщностна доставка.

26 От преписката по делото обаче става ясно, че успоредно с това, в съдебното производство по данъчното дело на г-н R. във връзка със същия случай, в определение от 11 март 2009 г. Finanzgericht Baden-Württemberg (Съд по данъчноправни спорове, провинция Баден-Вюртемберг) изразява несъгласие с тълкуването на Bundesgerichtshof, че не следва да се допусне освобождаване, и спира изпълнението на издадените на г-н R. данъчноревизионни актове по ДДС. Според Finanzgericht тук не е приложима общностната забрана на злоупотребите, тъй като въпросните сделки се обясняват с други фактори, а не само с целта да се извлекат данъчни предимства. Освен това според този съд становището на

Bundesgerichtshof е в противоречие с принципите на неутралитет и териториалност на ДДС.

27 Предвид разликата в изводите на германските юрисдикции Bundesgerichtshof приема, че е необходимо да отправи преюдициалното запитване, тъй като г-н R. няма да подлежи на наказателно преследване, ако въпросните сделки се квалифицират като вътреобщностни доставки, които попадат в приложното поле на предвиденото в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива освобождаване от ДДС. В този случай участието на германски оператор в извършена в Португалия данъчна измама не би било наказуемо съгласно германското наказателно право при липсата на гаранция за реципрочност в областта на наказателното преследване. Декларирането на неверни данни относно купувача не е престъпление, а само административно нарушение, за което може да се наложи глоба до 5 000 EUR.

28 При тези условия Bundesgerichtshof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 28в, А, буква а) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че за доставка на стоки по смисъла на тази разпоредба следва да се откаже освобождаване от данък върху добавената стойност, ако доставката действително е била извършена, но въз основа на обективни обстоятелства се установи, че продавачът, който е данъчнозадълженото лице:

а) е знаел, че посредством доставката участва в сделка, с която се цели измама с данъка върху добавената стойност, или

б) е предприел действия, насочени към прикриване на самоличността на действителното придобиващо стоките лице, за да даде възможност на същото или на трето лице да извърши измама с данъка върху добавената стойност?“

По преюдициалния въпрос

По допустимостта

29 Г-н R. оспорва допустимостта на акта за преюдициално запитване на две основания. На първо място, той поддържа, че запитващата юрисдикция е представила фактите по спора в главното производство неправилно, приемайки, че превозните средства втора употреба са продадени на „фиктивни предприятия“, т.е. на „missing traders“ („несъществуващи търговци“), при положение че става въпрос за действителни доставки, извършени в полза на действителни икономически оператори, с печалба за продавача и при пазарни условия. Доколкото нямал никаква връзка с фактите или предмета на спора и не бил обективно необходим за решаването на спора, преюдициалният въпрос бил недопустим.

30 На второ място, г-н R. смята, че поставеният въпрос е хипотетичен, тъй като директивата не може да има непосредствено действие в наказателноправната област. В това отношение той се позовава на Решение от 8 октомври 1987 г. по дело Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Recueil, стр. 3969), Решение от 12 декември 1996 г. по дело X (C-74/95 и C-129/95, Recueil, стр. I-6609, точка 23) и Решение от 3 май 2005 г. по дело Berlusconi и др. (C-387/02, C-391/02 и C-403/02, Recueil, стр. I-3565, точка 73 и сл.). Според него тълкуването, което запитващата юрисдикция иска да изведе от Шеста директива, не отговаря на релевантните действащи разпоредби в германското право. Всъщност германското конституционно право, и в частност принципът на законност в наказателното право, налагало граници на изискването за тълкуване на законите в съответствие с Шеста директива, когато подобно тълкуване би довело до постановяването на осъдителна присъда в главното производство.

31 В това отношение следва да се напомни, че по силата на член 267 ДФЕС само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите

на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (в този смисъл вж. по-специално Решение от 15 декември 1995 г. по дело Bosman, C-415/93, Recueil, стр. I-4921, точка 59, Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 37, както и Решение от 26 октомври 2010 г. по дело Schmelz, C-97/09, Сборник, стр. I-10465, точка 28).

32 Ето защо Съдът може да отхвърли 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 още 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 5 декември 2006 г. по дело Cipolla и др., C-94/04 и C-202/04, Recueil, стр. I-11421, точка 25, Решение от 18 март 2010 г. по дело Alassini и др., C-317/08—C-320/08, Сборник, стр. I-2213, точка 26, както и Решение по дело Schmelz, посочено по-горе, точка 29).

33 Не такъв обаче е случаят в настоящото дело. Националната юрисдикция е предоставила на Съда данни от фактическа и правна страна, които се намират в явна връзка с предмета на спора в главното производство, както и причините, поради които смята, че ѝ е необходимо тълкуване на член 28в, А, буква а) от Шеста директива, за да постанови решението си.

34 Следователно преюдициалното запитване трябва да бъде прието за допустимо.

По същество

35 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 28в, А, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не трябва да се допуска освобождаване на вътреобщностната доставка при обстоятелства като тези в главното производство, при които доставката на стоки към друга държава членка действително е извършена, но при извършването ѝ доставчикът е прикрил самоличността на действителния купувач, за да му позволи да избегне плащането на дължимия за съответното вътреобщностно придобиване ДДС.

36 За да се отговори на този въпрос, в началото следва да се напомни, че борбата с измамите, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива (вж. по-специално Решение от 29 април 2004 г. по дело Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, Recueil, стр. I-5337, точка 76, както и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 71).

37 Вътреобщностните доставки на стоки са освободени от ДДС по силата на член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива, разпоредба, която е част от преходния режим за облагане на търговията между държавите членки, регламентиран в раздел XVIa от тази директива и чиято цел е да се прехвърлят данъчните приходи в държавата членка, в която се осъществява крайното потребление на доставените стоки (вж. Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 36, Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée, C-146/05, Recueil, стр. I-7861, точка 22, Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05, Recueil, стр. I-7897, точка 22, 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).

38 В това отношение механизмът, създаден с посочения преходен режим, се състои, от една страна, в освобождаване на извършената чрез вътреобщностно изпращане или вътреобщностен транспорт доставка в държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, и същевременно допускане на право

на приспадане или възстановяване на платения по получени доставки ДДС в тази държава, а от друга страна, в облагане на вътреобщностното придобиване в държавата членка по пристигане. По този начин механизмът гарантира ясно разграничение на данъчния суверенитет на съответните държави членки (вж. в този смисъл Решение от 6 април 2006 г. по дело EMAG Handel Eder, C-245/04, Recueil, стр. I-3227, точки 30 и 40).

39 Както други понятия, които определят облагаемите сделки съгласно Шеста директива (вж. по-специално Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 44, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 41), понятията за вътреобщностна доставка и вътреобщностно придобиване имат обективен характер и се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните сделки (Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 38).

40 Що се отнася по-специално до вътреобщностните доставки, от член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива следва, че 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 всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба, държавите членки определят като вътреобщностна доставка и освобождават от данък доставката на стоки, изпратени или транспортирани от или за сметка на продавача или получателя на доставката извън територията на държава членка, 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, от която се изпращат или транспортират стоките.

41 Съдът тълкува тази разпоредба в смисъл, че освобождаването на вътреобщностната доставка става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или транспортирана в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или транспортиране стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. Решение по дело Teleos и др., посочено по-горе, точка 42, както и Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 23).

42 Съдът е установил също, че 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 националните данъчни 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, както и Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 24).

43 Нито една разпоредба от Шеста директива обаче не предвижда какви доказателства по-конкретно трябва да представят данъчнозадължените лица, за да бъдат освободени от ДДС, като този въпрос, както става ясно от първата част от изречението на член 28в, А от Шеста директива, е от компетентността на държавите членки (вж. Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 24).

44 Следователно в съответствие с посочената разпоредба, от една страна, в правомощията на държавите членки е да определят условията, при които вътреобщностните доставки са освободени от ДДС, за да гарантират правилното и ясно прилагане на посочените разпоредби за освобождаване, както и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба.

45 При упражняване на своите правомощия обаче държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалността, както и принципът на защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл Решение от 18 декември 1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 48, Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точки 29 и 30, както и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Netto Supermarkt, C-271/06, Сборник, стр. I-771, точка 18). Що се отнася по-специално до принципа на пропорционалност, Съдът вече е приел, че съгласно този принцип мерките, които държавите членки имат възможност да приемат по този начин, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на целите да се осигури точното налагане и събиране на данъка и предотвратяването на измамите (вж. по-специално Решение от 29 юли 2010 г. по

дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Сборник, стр. I-7639, точка 26).

46 От друга страна, от практиката на Съда следва, че за да бъде освободен от данък по член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива, в тежест на доставчика на стоките е да докаже, че са изпълнени условията, предвидени за прилагането на тази разпоредба, включително наложените от държавите членки, за да се гарантира правилното и ясно прилагане на посочените разпоредби за освобождаване и да се предотврати всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба (вж. в този смисъл Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 26).

47 От акта за преюдициално запитване следва, че в главното производство г-н R. се позовава на правото си на освобождаване от ДДС, при положение че доставените стоки действително са напуснали германска територия, но във фактурите и декларациите, които е представил на данъчната администрация като доказателства за вътреобщностните доставки, умишлено са посочени неверни данни. Всъщност според запитващата юрисдикция г-н R. е прикрил във фактурите самоличността на действителните купувачи, за да им даде възможност да избегнат плащането на дължимия ДДС за извършеното в Португалия вътреобщностно придобиване.

48 В това отношение представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС. Подобни деяния обаче са с още по-голяма степен на обществена опасност, когато са извършени в рамките на преходния режим за облагане на вътреобщностните доставки, който, както се припомня в точка 42 от настоящото решение, функционира въз основа на предоставените от данъчнозадължените лица доказателства.

49 Следователно правото на Съюза не е пречка държавите членки да считат съставянето на фактури с невярно съдържание за част от данъчна измама и в този случай да не допускат освобождаване (вж. в този смисъл Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точка 62, както и Определение от 3 март 2004 г. по дело Transport Service, C-395/02, Recueil, стр. I-1991, точка 30).

50 Всъщност отказът да се допусне освобождаване при неспазване на предвидено от националното право задължение, в конкретния случай — на задължението да се посочи получателят на вътреобщностната доставка, има възпиращо действие, което цели да се осигури резултатността на това задължение и да се предотвратят измамите и избягването на данъци (вж. по аналогия, във връзка с удържането на част от подлежащия на приспадане ДДС, Решение по дело Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, посочено по-горе, точка 28).

51 От това следва, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките при вътреобщностната доставка, може да не допусне освобождаване въз основа на правомощията си съгласно първата част от изречението на член 28в, А от Шеста директива и с цел да гарантира правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване и да предотврати всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба.

52 При особени случаи обаче, при които въпреки взаимната помощ и административното сътрудничество между данъчните органи на съответните държави членки има основателни причини да се предполага, че в държавата членка по местоназначение може да не бъде платен ДДС за вътреобщностното придобиване, което съответства на посочената доставка, държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките, по принцип е длъжна да не допуска освобождаване в полза на доставчика на стоките и да го задължи впоследствие да внесе данъка, за да се избегне опасността сделката да остане изцяло необложена. Всъщност в съответствие с основния принцип на общата система на ДДС този данък се прилага спрямо всяка сделка в процеса на производство и разпространение, като се приспада ДДС, начислен пряко върху различните елементи на себестойността (вж. по-специално Определение по дело Transport Service,

посочено по-горе, точки 20 и 21, Решение по дело Optigen и др., посочено по-горе, точка 54, както и Решение по дело Collée, посочено по-горе, точка 22).

53 По отношение на принципа на пропорционалност следва да се посочи, че той не е пречка доставчикът, който участва в измамата, да е длъжен да плати впоследствие ДДС за вътреобщностната доставка, която е извършил, доколкото участието му в измамата е решаващо обстоятелство, което трябва да се вземе предвид при преценката на пропорционалността на националната мярка.

54 Освен това направената в точка 51 от настоящото решение констатация не може да бъде оспорена нито въз основа на принципите на данъчен неутралитет или правна сигурност, нито въз основа на принципа на защита на оправданите правни очаквания. Всъщност данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама и е застрашило функционирането на общата система на ДДС, няма право да се позовава на тези принципи.

55 Предвид всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които вътреобщностната доставка на стоки действително е извършена, но при извършването ѝ доставчикът е прикрил самоличността на действителния купувач, за да му позволи да избегне плащането на ДДС, държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките при вътреобщностната доставка, може да не допусне освобождаване за тази сделка въз основа на правомощията си съгласно първата част от изречението на член 28в, А от Шеста директива.

По съдебните разноски

56 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 (голям състав) реши:

При обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които вътреобщностната доставка на стоки действително е извършена, но при извършването ѝ доставчикът е прикрил самоличността на действителния купувач, за да му позволи да избегне плащането на данъка върху добавената стойност, държавата членка, от която се изпращат или транспортират стоките при вътреобщностната доставка, може да не допусне освобождаване за тази сделка въз основа на правомощията си съгласно първата част от изречението на член 28в, 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, изменена с Директива 2000/65/ЕО на Съвета от 17 октомври 2000 година.

Подписи