Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

19 април 2018 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Място на вътреобщностното придобиване — Член 42 — Вътреобщностно придобиване на стоки за целите на последващата им доставка — Член 141 — Освобождаване — Тристранна операция — Мерки за опростяване — Член 265 — Коригиране на обобщената декларация“

По дело C-580/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) с акт от 19 октомври 2016 г., постъпил в Съда на 17 ноември 2016 г., в рамките на производство по дело

Firma Hans Bühler KG

срещу

Finanzamt Graz-Stadt,

СЪДЪТ (четвърти състав),

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

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 октомври 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Firma Hans Bühler KG, от P. Schulte, Rechtsanwalt,

– за австрийското правителство, от G. Eberhard, F. Koppensteiner и S. Pfeiffer, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и B.-R. Killmann, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 ноември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 141, буква в), както и на членове 42 и 265 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 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), във връзка с член 41, първа алинея, както и с членове 197 и 263 от Директивата за ДДС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Firma Hans Bühler KG и Finanzamt Graz-Stadt (Данъчна служба на град Грац, Австрия) във връзка с плащането на данък върху добавената стойност (ДДС) върху сделките, извършени между октомври 2012 г. и март 2013 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображения 10 и 38 от Директивата за ДДС предвиждат:

„(10) По време на [...] преход[ния] период вътреобщностните сделки, извършвани от данъчнозадължени лица, различни от данъчнозадължени лица, извършващи освободени доставки, трябва да бъдат облагани в държавата членка по местоназначение в съответствие с данъчните ставки и условия, определени от тази държава членка.

[...]

(38) По отношение на облагаемите операции на местния пазар, свързани с вътреобщностната търговия със стоки, изпълнявана през преходния период от данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на държавата членка, в която става вътреобщностното придобиване на стоки, включително верижни сделки, е необходимо да се предвидят мерки за опростяване, осигуряващи равнопоставено третиране във всичките държави членки. За тази цел трябва да бъдат хармонизирани разпоредбите, отнасящи се до системата на облагане и лицата, задължени за плащане на ДДС, дължим по такива операции. Необходимо е обаче да се изключат по принцип от такива мерки стоки, които са предназначени да бъдат доставени на фазата на търговията на дребно“.

4 Член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС гласи:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
   i) данъчнозадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което не отговаря на условията за освобождаване на малки предприятия, предвидени в членове 282—292, и което не е обхванато от член 33 или 36“.

5 Съгласно член 20, първа алинея от Директивата за ДДС:

„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 превоз[ът] на стоките“.

6 Член 40 от Директивата за ДДС предвижда:

„За място на вътреобщностното придобиване на стоки се счита мястото, където завършва изпращането или превозът на стоките за лицето, което ги придобива“.

7 Съгласно член 41 от Директивата за ДДС:

„Без да се засяга член 40, мястото на вътреобщностното придобиване на стоки, както е посочено в член 2, параграф 1, буква б), подточка i)[,] се счита, че се намира на територията на държавата членка, която е издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването, освен ако лицето, придобиващо стоките, [не докаже,] че ДДС е бил приложен за това придобиване в съответствие с член 40.

Ако ДДС е приложен за придобиването в съответствие с първия параграф и впоследствие е приложен в съответствие с член 40 за придобиването в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, данъчната основа следва да се намали съответно в държавата членка, която е издала идентификационния номер по ДДС, под който лицето, придобиващо стоките, е направило придобиването“.

8 Член 42 от Директивата за ДДС предвижда:

„Член 41, алинея първа не се прилага и ДДС се счита за приложен за вътреобщностното придобиване на стоки в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

а) лицето, придобиващо стоките, [докаже], че е извършило вътреобщностно придобиване за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, идентифицирана в съответствие с член 40, за която лицето, за което е извършена доставката, е определено в съответствие с член 197 като платеца на ДДС;

б) лицето, придобиващо стоките, е удовлетворило задълженията, изложени в член 265 по отношение на представянето на обобщена декларация“.

9 Член 141 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Всяка държава членка взема специални мерки, за да гарантира, че ДДС не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки на нейна територия, извършени в съответствие с член 40, когато са изпълнени следните условия:

а) придобиването на стоките се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в съответната държава членка, а е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава членка;

б) придобиването на стоките се извършва за целите на последващата доставка на тези стоки в съответната държава членка от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а);

в) стоките, придобити по този начин от данъчнозадълженото лице, посочено в буква а), се изпращат или превозват директно от държава членка, различна от тази, в която е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка;

г) лицето, до което се извършва последващата доставка, е друго данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в съответната държава членка;

д) лицето, посочено в буква г), е определено в съответствие с член 197 като платец на дължимия ДДС върху доставката, извършена от данъчнозадълженото лице, което не е установено в държавата членка, в която се дължи данък[ът]“.

10 Член 197 от Директивата за ДДС гласи:

„1. ДДС се дължи от лицето, на което се доставят стоките, когато са изпълнени следните условия:

а) облагаемата сделка е доставка на стоки, извършена в съответствие с условията, предвидени в член 141;

б) лицето, на което се доставят стоките, е друго данъчнозадължено лице, или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се извършва доставката;

в) фактурата, издадена от данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка на лицето, на което са доставени стоките, се изготвя в съответствие с глава 3, раздели 3—5.

2. Където е назначен данъчен представител като лицето — платец на ДДС, в съответствие с член 204, държавите членки могат да предвидят дерогация от параграф 1 от настоящия член“.

11 Член 262 от Директивата за ДДС гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице, идентифицирано за целите на ДДС, представя обобщена декларация за следното:

а) придобилите стоки лица, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки в съответствие с условията, определени в член 138, параграф 1 и параграф 2, буква в);

б) лицата, идентифицирани за целите на ДДС, на които е доставило стоки, които са му били доставени посредством вътреобщностни придобивания, посочени в член 42;

в) данъчнозадължените лица и данъчно незадължените юридически лица, идентифицирани за целите на ДДС, на които е предоставило услуги, различни от услугите, които са освободени от ДДС в държавата членка, където сделката е облагаема, и за които получателят […] дължи плащане на данъка съгласно член 196“.

12 Съгласно член 263 от Директивата за ДДС:

„1. Обобщената декларация се изготвя за всеки календарен месец в срок, който не превишава един месец, и в съответствие с процедурите, които се определят от държавите членки.

[…]“.

13 Член 265 от тази директива предвижда:

„1. В случай на вътреобщностни придобивания на стоки, както е посочено в член 42, данъчнозадълженото лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, която му е дала идентификационния номер по ДДС, под който същото е осъществило такива придобивания, посочва ясно следната информация в обобщената декларация:

а) своя идентификационен номер по ДДС в тази държава членка и под който то е осъществило придобиването и последващата доставка на стоки;

б) идентификационния номер по ДДС в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, на лицето, на което данъчнозадълженото лице е извършило последващата доставка;

в) за всяко лице, за което е извършена последващата доставка, общата стойност, без ДДС, на извършените от данъчнозадълженото лице доставки в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките.

2. Стойността, посочена в параграф 1, буква в), се декларира за периода, определен в съответствие с член 263, параграфи 1—1в, през който ДДС е станал изискуем“.

Австрийското право

14 Член 3, параграф 8 от Anhang (Binnenmarkt) (Приложение [вътрешен пазар]) към Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 23 август 1994 г. (BGBl. 663/1994, наричан по-нататък „UStG от 1994 г.“) гласи:

„Вътреобщностното придобиване се извършва на територията на държавата членка, където стоката пристига или […] завършва превозът ѝ. Ако лицето, придобиващо стоките, използва в отношенията си с доставчика идентификационен номер по ДДС, който е получило от друга държава членка, то придобиването се счита за извършено на територията на тази държава членка, докато придобиващият не докаже, че придобиването е било обложено в посочената в първото изречение държава членка. Ако са представени такива доказателства, член 16 се прилага съответно“.

15 В приложимата към 2012 г. редакция (BGBl. I, 34/2010) на член 25 от UStG от 1994 г., озаглавен „Тристранна операция“, се предвижда:

„Определение

(1) Тристранна операция е налице, когато три данъчнозадължени лица в три различни държави членки сключват търговски сделки за една и съща стока, тази стока достига директно от първия доставчик до последния купувач и посочените в параграф 3 условия са изпълнени. Същото важи и когато последният купувач е юридическо лице, което не е данъчнозадължено лице или не придобива стоката за своята икономическа дейност.

Място на вътреобщностното придобиване при тристранна операция

(2) Вътреобщностното придобиване по смисъла на член 3, параграф 8, второ изречение се счита за обложено с ДДС, когато данъчнозадълженото лице (придобиващият) докаже, че е налице тристранна операция и че е изпълнил(о) задължението си за деклариране съгласно член 6. Ако данъчнозадълженото лице не изпълни задължението си за деклариране, освобождаването от облагане отпада с обратна сила.

Освобождаване при вътреобщностно придобиване на стоки

(3) Вътреобщностното придобиване се освобождава от ДДС при следните условия:

a) данъчнозадълженото лице (придобиващият) няма местоживеене или седалище на територията на страната, но е идентифицирано за целите на ДДС на територията на [Съюза];

b) придобиването се извършва за целите на последваща доставка на данъчнозадълженото лице (придобиващия) на територията на страната в полза на друго данъчнозадължено лице или юридическо лице, което е идентифицирано за целите на ДДС на територията на страната;

c) придобитите стоки са с произход от държава членка, различна от тази, в която данъчнозадълженото лице (придобиващият) е идентифициран(о) за целите на ДДС;

d) правото на разпореждане с придобитите стоки преминава директно от първото данъчнозадължено лице или купувач към последния купувач (получател);

e) данъкът се дължи съгласно параграф 5 от получателя.

Издаване на фактура от придобиващия

(4) При прилагане на освобождаването по параграф 3 фактурата съдържа следните допълнителни данни:

– изрично посочване, че е налице вътреобщностна тристранна операция и че последният купувач е данъчнозадълженото лице,

– идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице (придобиващият) е осъществил(о) вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките и

– идентификационния номер по ДДС на получателя по доставката.

Платец на данъка

(5) При тристранна операция данъкът се дължи от получателя по облагаемата доставка, ако издадената от придобиващия фактура отговаря на параграф 4.

Задължения на придобиващия

(6) За да изпълни задължението си за деклариране по смисъла на параграф 2, данъчнозадълженото лице следва да посочи в обобщената декларация следните данни:

– идентификационния номер по ДДС, издаден на територията на страната, под който то е осъществило вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките,

– идентификационния номер по ДДС на получателя по извършената от данъчнозадълженото лице последваща доставка, който му е издаден в държавата членка по местоназначение на изпратените или превозени стоки,

– за всеки от тези получатели — сумата на възнагражденията за доставките, извършени от данъчнозадълженото лице по този начин в държавата членка по местоназначение на изпратените или превозени стоки. Тези суми се декларират за календарното тримесечие, в което е възникнало данъчното задължение.

Задължения на получателя

(7) При изчисляване на данъка съгласно член 20 към определената сума се добавя дължимата по параграф 5 сума“.

16 Параграф 4 от тази разпоредба е изменен, считано от 1 януари 2013 г., и понастоящем гласи следното (в редакцията в BGBl. I, 112/2012):

„Издаване на фактура от придобиващия

(4) Издаването на фактура се извършва по реда на законодателството на държавата членка, където придобиващият упражнява своята дейност. Ако доставката се извършва от мястото на стопанска дейност на придобиващия, релевантно е правото на държавата членка, където се намира това място. Ако получателят на услугата, върху който преминава данъчното задължение, извършва приспадане чрез издаване на кредитно известие, фактурата се издава по реда на законодателството на държавата членка, където се извършва доставката.

Ако за издаването на фактура е релевантен този федерален закон, фактурата следва да съдържа следните допълнителни данни:

– изрично посочване, че е налице вътреобщностна тристранна операция и че последният купувач е данъчнозадълженото лице,

– идентификационния номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице (придобиващият) е осъществил(о) вътреобщностното придобиване и последващата доставка на стоките и

– идентификационния номер по ДДС на получателя по доставката“.

17 Съгласно член 21, параграф 3 от UStG от 1994 г. обобщени декларации се подават до изтичане на календарния месец, следващ отчетния период.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

18 Firma Hans Bühler, командитно дружество, установено и идентифицирано за целите на ДДС в Германия, извършва дейност в тази държава членка като предприятие за производство и търговия. В периода между октомври 2012 г. и март 2013 г. то е идентифицирано за целите на ДДС и в Австрия, където възнамерява да открие място на стопанска дейност.

19 През този период Firma Hans Bühler използва австрийския идентификационен номер по ДДС единствено за операциите, осъществявани по следния начин: то купува стоки от установени в Германия доставчици и след това ги продава на клиент, който е установен и идентифициран за целите на ДДС в Чешката република. Стоките са изпращани директно от германските доставчици до крайното придобиващо лице в Чехия.

20 В издадените на Firma Hans Bühler фактури германските доставчици посочват австрийския идентификационен номер по ДДС на това дружество, както и своя германски идентификационен номер по ДДС. От своя страна Firma Hans Bühler издава фактури на крайното придобиващо лице, в които посочва австрийския си идентификационен номер по ДДС и чешкия идентификационен номер по ДДС на клиента. В тях се посочва още, че сделките са „вътреобщностни тристранни операции“ и че следователно крайното придобиващо лице е платецът на ДДС.

21 На 8 февруари 2013 г. Firma Hans Bühler подава пред австрийската данъчна администрация обобщени декларации за периода от октомври 2012 г. до януари 2013 г., в които посочва своя австрийски идентификационен номер по ДДС, както и чешкия такъв номер на крайното придобиващо лице. В полето „тристранни операции“ не са вписани никакви данни. Едва с писмо от 10 април 2013 г. Firma Hans Bühler коригира тези обобщени декларации, като посочва, че декларираните сделки са част от тристранни операции. На същата дата то подава и обобщени декларации за февруари и март 2013 г.

22 Данъчната служба на град Грац приема, че декларираните от Firma Hans Bühler сделки са „неуспешни тристранни операции“, тъй като въпросното данъчнозадължено лице не е изпълнило специалното си задължение за деклариране и не е доказало, че сделката действително е била обложена с ДДС при крайното придобиване в Чешката република. Тази данъчна служба счита също, че макар вътреобщностните придобивания да са били осъществени в Чешката република, те се считат и за извършени в Австрия, тъй като Firma Hans Bühler е използвало австрийски идентификационен номер по ДДС. Поради това тя решава да обложи с ДДС вътреобщностните придобивания, осъществени от Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler обжалва това решение пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), който отхвърля жалбата му. Според тази юрисдикция, за да се определи дали извършените от Firma Hans Bühler вътреобщностни придобивания може да бъдат освободени от ДДС, последното дружество е трябвало да изпълни специалното си задължение за деклариране. В първоначалните обобщени декларации за периода от октомври 2012 г. до януари 2013 г. обаче не са посочени данни за извършени тристранни операции. Поради това по силата на член 25, параграф 2 от UStG от 1994 г. дружеството е загубило възможността да се ползва от освобождаване. Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) приема също, че австрийският идентификационен номер по ДДС на Firma Hans Bühler вече не е валиден към 10 април 2013 г. и че поради това то не е изпълнило и задължението за деклариране за сделките за февруари и март 2013 г.

24 Firma Hans Bühler подава *ревизионна* жалба срещу решението на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) пред Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия). Запитващата юрисдикция изразява съмнения относно изводите на данъчната служба на град Грац и на Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) във връзка с облагането на разглежданите сделки.

25 При това положение Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постанови на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 141, буква в) от Директива[та за ДДС], от чиято разпоредба съгласно член 42 (във връзка с член 197) от Директива[та за ДДС] зависи неприлагането на член 41, първа алинея от същата директива, да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие не е изпълнено, ако данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, включително когато за конкретното вътреобщностно придобиване на стоки данъчнозадълженото лице използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка?

2) Трябва ли членове 42 и 265 във връзка с член 263 от Директива[та за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че само представената в срок обобщена декларация води до неприлагането на член 41, първа алинея от Директива[та за ДДС]?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

26 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 141, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие не е изпълнено, ако данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, включително когато за конкретното вътреобщностно придобиване на стоки данъчнозадълженото лице използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка.

27 Член 141 от Директивата за ДДС предвижда режим, дерогиращ правилото в член 2, параграф 1, буква б) от нея, съгласно което подлежи на облагане с ДДС възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка.

28 В член 141 се установяват кумулативните условия, при които всяка държава членка взема специални мерки, за да гарантира, че ДДС не се начислява върху вътреобщностните придобивания на стоки на нейна територия, извършени в съответствие с член 40, а именно когато това е държавата членка, в която пристига стоката или завършва вътреобщностният превоз на последната.

29 Първото от тези условия, предвидено в член 141, буква а) от Директивата за ДДС, е стоката да се придобива от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която пристига стоката или завършва вътреобщностният превоз на последната, а е идентифицирано за целите на ДДС в друга държава членка.

30 В член 141, буква б) от Директивата за ДДС се добавя, че стоката трябва да се придобива за целите на последващата ѝ доставка в същата държава членка от данъчнозадълженото лице, посочено в член 141, буква а) от тази директива.

31 В член 141, буква в) от Директивата за ДДС, който е единствената разпоредба от този член, до която се отнасят въпросите на запитващата юрисдикция, се предвижда изискването стоките, предмет на съответното вътреобщностно придобиване, да се изпращат или превозват директно от държава членка, различна от тази, в която данъчнозадълженото лице е идентифицирано за целите на ДДС, до лицето, за което то трябва да извърши последващата доставка.

32 В тази разпоредба се установява от коя държава членка трябва да започне вътреобщностният превоз, за да може за вътреобщностното придобиване да се приложи мярката за опростяване, предвидена в член 141 от Директивата за ДДС.

33 Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се взема предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. в този смисъл решения от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 50 и от 26 юли 2017 г., Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, т. 73).

34 В това отношение от самия текст на член 141, буква в) от Директивата за ДДС би могло да се заключи, че след като разглежданите в главното производство стоки са били изпратени в Чешката република от Германия и Firma Hans Bühler има германски идентификационен номер по ДДС, то на последното трябва да бъде отказано освобождаването от ДДС.

35 При все това, както отбелязва Европейската комисия в писменото си становище, от контекста на член 141, буква в) от Директивата за ДДС, както и от целите на последната следва, че предвиденото в тази разпоредба условие се отнася до държава членка, различна от тази, в която придобиващото лице е идентифицирано за целите на ДДС с оглед на конкретното придобиване.

36 В това отношение член 141, буква в) от Директивата за ДДС, в контекста на останалите разпоредби на последната, трябва да се тълкува, от една страна, с оглед на факта, че ако държавата членка, от която е започнал превозът, е и държавата, в която придобиващото лице е идентифицирано за целите на ДДС с оглед на придобиването на превозените стоки, това би означавало, че сделката е осъществена в тази държава членка и не може да бъде квалифицирана като „вътреобщностна сделка“ по смисъла на член 20, първа алинея от Директивата за ДДС. В този случай не би бил приложим член 141 от Директивата за ДДС, отнасящ се до вътрешнообщностното придобиване.

37 От друга страна, както посочва генералният адвокат в точка 70 от заключението си, член 141, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува с оглед на членове 42 и 265 от тази директива, в които се уточняват и допълват условията за прилагане на мярката за опростяване, предвидена в член 141 от Директивата за ДДС. В това отношение следва да се отбележи, че член 265 от Директивата за ДДС се отнася до държавата членка, която е дала на придобиващото лице идентификационния номер по ДДС, под който той е извършил придобиванията.

38 От това следва, че когато придобиващото лице е идентифицирано за целите на ДДС в няколко държави членки, при преценката дали е изпълнено условието, предвидено в член 141, буква в) от Директивата за ДДС, трябва да бъде взет предвид само идентификационният номер по ДДС, под който посоченото лице е осъществило вътреобщностното придобиване.

39 Това тълкуване е в съответствие с целите, преследвани с Директивата за ДДС, и по-конкретно с мярката за опростяване, предвидена в членове 42, 141, 197 и 265 от посочената директива. От една страна, с приложимия за вътреобщностната търговия преходен режим на ДДС, установен 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), се цели данъчният приход да бъде прехвърлен в държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки (вж. в този смисъл решение от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, т. 37 и цитираната съдебна практика).

40 От друга страна, видно от съображение 38 от Директивата за ДДС, по отношение на облагаемите операции на местния пазар, свързани с вътреобщностната търговия със стоки, изпълнявана през преходния период от данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на държавата членка, в която се извършва вътреобщностното придобиване на стоки, включително верижни сделки, е необходимо да се предвидят мерки за опростяване, осигуряващи равнопоставено третиране във всички държави членки.

41 В това отношение, както отбелязва генералният адвокат в точка 57 от заключението си, целта на член 141 от Директивата за ДДС е да се избегне междинният оператор в поредица от операции, както е определено в посочения член, да трябва да отговаря на условия за идентифициране и деклариране в държавата членка, в която пристигат стоките.

42 От тази гледна точка не може да се откаже режимът за опростяване, установен в членове 42, 141, 197 и 265 от Директивата за ДДС, да бъде приложен за данъчнозадължено лице, което извършва придобиване при условията по член 141 от посочената директива, само с мотива че то е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са изпратени стоките или в която започва вътреобщностният превоз. Както отбелязва генералният адвокат в точка 72 от заключението си, този отказ би породил съществено различие в начина на третиране на данъчнозадължените лица и би създал опасност да се ограничи неоснователно упражняването на икономически дейности въз основа на идентифицирането на данъчнозадълженото лице за целите на ДДС.

43 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 141, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие е изпълнено, ако данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, но използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка за съответното вътреобщностно придобиване.

По втория въпрос

44 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 42 и 265 във връзка с член 263 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на дадена държава членка да приложи член 41, първа алинея от посочената директива само с мотива че в контекста на вътреобщностно придобиване, извършено за нуждите на последваща доставка на територията на държава членка, обобщената декларация съгласно член 265 от същата директива не е била подадена в срок от данъчнозадълженото лице, идентифицирано за целите на ДДС в тази държава членка.

45 Следва да се припомни, че дерогирайки член 41, първа алинея от Директивата за ДДС, отнасящ се до държавата членка, издала данъчния идентификационен номер по ДДС, под който придобиващият стоките е извършил съответното вътреобщностно придобиване, член 42 от посочената директива предвижда, че вътреобщностното придобиване се счита за подлежащо на облагане с ДДС в държавата членка по местоназначение на вътреобщностния превоз, ако са изпълнени двете кумулативни условия, предвидени съответно в букви а) и б) от последната разпоредба.

46 Съгласно член 42, буква а) от Директивата за ДДС междинното придобиващо лице трябва да докаже, че е придобило стоките за целите на последваща доставка на територията на държавата членка, определена в съответствие с член 40 от Директивата за ДДС, за която получателят на доставката е определен като платеца на ДДС в съответствие с член 197 от посочената директива.

47 В член 42, буква б) от Директивата за ДДС се добавя второ условие, а именно придобиващото стоките лице да изпълни задълженията за подаване на обобщена декларация, предвидени в член 265 от посочената директива. В последната разпоредба се уреждат подробно конкретните данни относно верижната сделка, определена в член 141 от Директивата за ДДС, които междинният оператор трябва да посочи в обобщената декларация, която следва да подаде пред данъчната администрация в държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, под който той е извършил вътреобщностното придобиване.

48 Що се отнася до член 263 от Директивата за ДДС, той предвижда правилата относно сроковете за подаване на обобщена декларация.

49 Противно на твърденията на австрийското правителство пред Съда, следва да се отбележи, че докато в член 42, буква а) от Директивата за ДДС се уточнява материалноправното условие, което трябва да бъде изпълнено, за да може придобиване като разглежданото в главното производство да се счита за подлежащо на облагане с ДДС съгласно член 40 от посочената директива, в член 42, буква б) от последната се определя редът, по който трябва да бъде доказано облагането в държавата членка, в която завършва вътреобщностният превоз или изпращане на стоки, като се препраща към конкретните задължения, които придобиващият следва да изпълни при подаване на обобщената декларация. Трябва да се приеме, че подобни задължения относно обобщените декларации се отнасят към формалните изисквания.

50 Съгласно принципа на данъчен неутралитет обаче неизпълнението от страна на данъчнозадълженото лице на формалните изисквания, предвидени в член 42, буква б) от Директивата за ДДС, не би могло да постави под въпрос прилагането на член 42 от тази директива, ако са изпълнени материалноправните условия по член 42, буква а) (вж. по аналогия решения от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 46 и от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 36). Всъщност отказът да бъде приложен член 42 от Директивата за ДДС на такова основание би могъл да доведе до двойно данъчно облагане, доколкото на междинното придобиващо лице би бил наложен данък съгласно член 41, параграф 1 от Директивата за ДДС в държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС, който то е използвало за тази сделка, при положение че на крайното придобиващо лице също ще бъде наложен данък съгласно член 141, буква д) и член 197 от посочената директива. В това отношение следва да се добави, че съгласно практиката на Съда членове 41 и 42 от Директивата за ДДС имат за цел да гарантират, че съответното вътреобщностно придобиване ще бъде обложено с ДДС на равнището на крайното придобиващо лице, като същевременно се избягва двойното данъчно облагане на тази сделка (вж. в този смисъл решение от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 35).

51 От това следва, че член 42 от Директивата за ДДС се прилага, когато са изпълнени материалноправните условия. В това отношение е от значение идентификационният номер по ДДС на придобиващото лице да е валиден към момента на сделките. За сметка на това е без значение обстоятелството, че този номер вече не е валиден към датата на подаване на обобщените декларации.

52 Във всеки случай дадена държава членка би надхвърлила строго необходимото за гарантиране на точното събиране на данъка, ако предвиди възможност за коригиране на обобщените декларации относно тристранни операции, като същевременно лиши от действие това коригиране, отказвайки да приложи с обратна сила член 42 от Директивата за ДДС, ако междинният оператор докаже, че са изпълнени материалноправните условия. За да се санкционира все пак неизпълнението на формалните изисквания, държавите членки могат да предвидят санкции, различни от отказа да се приложи член 42 от Директивата за ДДС, като например да наложат глоба или имуществена санкция, съразмерна на тежестта на нарушението (вж. по аналогия решение от 15 септември 2016 г., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, т. 42).

53 От акта за преюдициално запитване е видно, че първоначалните обобщени декларации за периода от октомври до декември 2012 г. са съдържали всички необходими данни, но са били подадени със закъснение на 8 февруари 2013 г. Данъчната служба на град Грац смята също, че Firma Hans Bühler не е изпълнило задълженията си за деклариране по отношение на февруари и март 2013 г., тъй като идентификационният номер по ДДС на това дружество вече не е бил валиден към датата на подаване на обобщените декларации за сделките, извършени през този период.

54 По отношение на последния период следва да се отбележи, че не би могло да се приеме, че член 265 от Директивата за ДДС е нарушен само защото идентификационният номер по ДДС на Firma Hans Bühler вече не е бил валиден към датата на подаване на разглежданите в главното производство обобщени декларации. Всъщност тази разпоредба не изисква даденият на данъчнозадълженото лице идентификационен номер по ДДС винаги да е валиден към датата на подаване на обобщената декларация. Съгласно самия текст на посочената разпоредба в обобщената декларация трябва да е посочен идентификационният номер по ДДС, под който данъчнозадълженото лице „е осъществило“ съответните вътреобщностни придобивания, а не номерът, който има към датата на подаване на обобщената декларация.

55 Що се отнася до подадените със закъснение обобщени декларации, принципът на данъчен неутралитет изисква член 42 от Директивата за ДДС да може да бъде приложен, ако са изпълнени материалноправните условия, установени в член 42, буква а) от посочената директива, дори и формалното условие, предвидено в член 42, буква б) от нея, да не е било изпълнено в срок. Поради това данъчната администрация на дадена държава членка по принцип не би могла да обложи вътреобщностно придобиване само с мотива че придобиващото лице не е подало в срок надлежно попълнена обобщена декларация за извършената от него сделка.

56 Следва обаче да се добави, както отбелязва генералният адвокат в точка 91 от заключението си, че съществуват две хипотези, в които неспазването на формално изискване може да обоснове неприлагането на член 42 от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 20 октомври 2016 г., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, т. 43, 44 и 46).

57 От една страна, неспазването на формално изискване може да доведе до отказ да бъде приложен член 42 от Директивата за ДДС, ако данъчнозадълженото лице умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС (вж. по аналогия решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 39 и цитираната съдебна практика).

58 В преписката по главното производство няма данни, даващи основание да се смята, че Firma Hans Bühler е участвало в измама.

59 От друга страна, неспазването на дадено формално изискване може да обоснове отказ да бъде приложен член 42 от Директивата за ДДС, ако вследствие на това неспазване се възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (вж. по аналогия решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, т. 42 и цитираната съдебна практика).

60 Запитващата юрисдикция следва да провери дали обстоятелството, че първоначалните обобщени декларации за периода от октомври до декември 2012 г. са подадени със закъснение, възпрепятства представянето на сигурно доказателство, че материалноправните изисквания са изпълнени.

61 С оглед на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че членове 42 и 265 във връзка с член 263 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на дадена държава членка да приложи член 41, първа алинея от посочената директива само с мотива че в контекста на вътреобщностно придобиване, извършено за нуждите на последваща доставка на територията на държава членка, обобщената декларация съгласно член 265 от същата директива не е била подадена в срок от данъчнозадълженото лице, идентифицирано за целите на ДДС в тази държава членка.

По съдебните разноски

62 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 (четвърти състав) реши:

1) **Член 141, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие е изпълнено, ако данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, но използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка за съответното вътреобщностно придобиване.**

2) **Членове 42 и 265 във връзка с член 263 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на дадена държава членка да приложи член 41, първа алинея от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, само с мотива че в контекста на вътреобщностно придобиване, извършено за нуждите на последваща доставка на територията на държава членка, обобщената декларация съгласно член 265 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, не е била подадена в срок от данъчнозадълженото лице, идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) в тази държава членка.**

Подписи