Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

20 октомври 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива — Член 28в, А, букви а) и г) — Прехвърляне на имущество в рамките на Европейския съюз — Право на освобождаване — Неизпълнение на задължение за предоставяне на идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение — Липса на конкретни доказателства за наличие на данъчна измама — Отказ за предоставяне на освобождаване — Допустимост“

По дело C-24/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) с акт от 4 декември 2014 г., постъпил в Съда на 21 януари 2015 г., в рамките на производство по дело

Josef Plöckl

срещу

Finanzamt Schrobenhausen,

СЪДЪТ (четвърти състав),

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

генерален адвокат: H. Saugmandsgaard Øe,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 януари 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Schrobenhausen, от K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan и D. Scherer,

— за германското правителство, от T. Henze, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от K. Nasopoulou и S. Lekkou, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 април 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 22, параграф 8 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, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 г. (ОВ L 345, 2005 г., стр. 19, наричана по-нататък „Шеста директива“), в редакцията му, която следва от член 28з и член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от тази директива.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Josef Plöckl и Finanzamt Schrobenhausen (Данъчна служба Шробенхаузен, Германия, наричана по-нататък „данъчната служба“) по повод отказа на тази служба да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) прехвърлянето на моторно превозно средство, част от стопанските активи на г-н Plöckl, от Германия в Испания през 2006 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 По смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива за данъчнозадължено лице се смята всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от същия член, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

5 Член 5, параграф 1 от Шеста директива определя понятието „доставка на стока“ като прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

6 Член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, предвижда:

„Държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на [измамите], при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държави членки формалности при преминаването на границите“.

[…]“.

7 Член 28а, параграф 5 от Шеста директива предвижда:

„Като доставка на стоки, извършена по възмезден начин, се третират:

б) прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от неговата дейност в друга държава членка.

За прехвърлени в друга държава членка се считат: всяко материално имущество, изпратено или транспортирано от или за сметка на данъчнозадълженото лице извън територията, определена в член 3, но без да напуска Общността, за целите на неговата дейност, които не са цели на нито една от следните сделки:

[…]“.

8 Член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от Шеста директива гласи:

„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.

[…]

г) доставките на стоки по смисъла на член 28а, параграф 5, буква б), които се ползват от освобождаване по горните разпоредби, ако са извършени за сметка на друго данъчнозадължено лице“.

Германското право

9 Член 3, параграф 1а от Umsatzsteuergesetz (Закона за данъка върху оборота) в действащата му към момента на настъпване на фактите по главното производство редакция (наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„За възмездна доставка се счита прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от неговата дейност от територията на страната в друга част от територията на Общността с цел да са на негово разположение, освен ако е само за временно ползване, дори и данъчнозадълженото лице да е внесло стоките на територията на страната. Данъчнозадълженото лице се счита за доставчик“.

10 Съгласно член 4, точка 1, буква b) от UStG от ДДС са освободени вътреобщностните доставки.

11 Член 6а от UStG определя вътреобщностната доставка по-специално по следния начин:

„[…]

2. За вътреобщностна доставка се счита и прехвърлянето на стоки, което се третира като доставка (член 3, параграф 1а от [UStG]).

3. Данъчнозадълженото лице трябва да докаже, че са изпълнени условията по параграфи 1 и 2 […]“.

12 Член 17c, параграфи 1 и 3 от Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Правилника за прилагане на закона за данъка върху оборота) в действащата му към момента на настъпване на фактите по главното производство редакция гласи:

„1. При вътреобщностни доставки (член 6a, параграфи 1 и 2 от [UStG]) данъчнозадълженото лице, за което се прилага настоящият правилник, трябва да докаже със счетоводни документи, че са изпълнени условията за освобождаване от данък, включително да посочи идентификационния номер по данъка върху оборота на придобиващото лице. Изпълнението на условията трябва да може ясно и лесно да се установи от счетоводните документи.

[…]

3. В случаите на прехвърляне, което се третират като доставка (член 6a, параграф 2 от [UStG]), данъчнозадълженото лице следва да впише следните данни:

[…]

2) адреса и идентификационния номер по данъка върху оборота на частта от предприятието, установена в друга държава членка;

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 През 2006 г. г-н Plöckl, едноличен търговец, придобива моторно превозно средство, което включва в стопанските си активи. На 20 октомври 2006 г. той изпраща на установен в Испания търговец автомобила, за да бъде продаден в Испания. Изпращането е удостоверено с товарителница CMR (спедиторски документ, създаден въз основа на Конвенцията за договора за международен автомобилен превоз на стоки, подписана в Женева на 19 май 1956 г., изменена с Протокола от 5 юли 1978 г.). На 11 юли 2007 г. автомобилът е продаден на предприятие, установено в Испания.

14 За 2006 година г-н Plöckl не декларира никакви обороти, свързани с тази сделка. За 2007 година той декларира освободена от ДДС вътреобщностна доставка на посоченото предприятие.

15 При данъчна проверка, извършена на място, данъчната служба приема, че не са налице условията за вътреобщностна доставка и става въпрос за доставка, която трябва да бъде обложена с данък в Германия за 2007 г. Поради това тя издава ревизионен акт за облагане с ДДС за 2007 г.

16 В хода на образуваното впоследствие производство пред Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен, Германия) този съд установява, че през 2007 г. разглежданият в главното производство автомобил вече се е намирал в Испания, което довежда до отмяна на този ревизионен акт от данъчната служба.

17 Вследствие на тази отмяна данъчната служба коригира начисления ДДС за 2006 г., като приема, че прехвърлянето на автомобила през 2006 г. в Испания подлежи на облагане с ДДС и не е освободено от данък, тъй като г-н Plöckl не е предоставил идентификационен номер по ДДС, издаден в Испания, и следователно не е представил необходимото счетоводно доказателство за освобождаване от ДДС.

18 Г-н Plöckl обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. Тази юрисдикция, от една страна, счита, че няма вътреобщностна доставка поради липса на достатъчна времева и материална връзка между прехвърлянето на автомобила в Испания и неговата продажба в тази държава членка, а от друга страна, че вътреобщностното прехвърляне, извършено през 2006 г., се облага с ДДС съгласно член 3, параграф 1а от UStG.

19 Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали посоченото прехвърляне трябва да бъде освободено от ДДС. Според нея, макар г-н Plöckl да не е взел всички разумни мерки да посочи идентификационния номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение, няма конкретни доказателства, че е налице измама, и данъчната служба изключва такава измама. Според запитващата юрисдикция г-н Plöckl единствено е допуснал грешка от правна страна, като счетоводно отчита операцията по прехвърлянето и последващата продажба като вътреобщностна доставка и не предоставя на данъчната служба никаква невярна информация.

20 В това отношение запитващата юрисдикция се позовава на точка 58 от решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), от която е видно, че освобождаването от ДДС на вътреобщностна доставка може да се постави в зависимост от предоставянето от доставчика на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице, като отказът за предоставяне на ползването на това данъчно освобождаване не трябва да се основава единствено на довода, че това задължение не е спазено, когато доставчикът, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави този идентификационен номер, но предоставя друга информация, която в достатъчна степен може да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в разглежданата сделка.

21 Посочената юрисдикция счита, че изложените от Съда в това решение съображения се прилагат и към вътреобщностно прехвърляне като разглежданото в главното производство, и може да се заключи, че освобождаването от ДДС може да се откаже, поради това че г-н Plöckl не е взел всички разумни мерки, за да посочи идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение.

22 Запитващата юрисдикция обаче отбелязва, че в точка 52 от посоченото решение Съдът е постановил, че е основателно от доставчика да се иска да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не води до участието му в данъчна измама. Поради това според нея от данъчнозадълженото лице може да се изисква да вземе разумни мерки само когато съществуват конкретни доказателства за наличието на измама.

23 При липсата на конкретни доказателства за измама, запитващата юрисдикция счита, че не може да се откаже освобождаване от ДДС, когато са изпълнени материалноправните условия за това, какъвто е случая по делото, с което е сезирана, като предоставянето на идентификационен номер по ДДС не е такова условие. При тези обстоятелства отказът би бил в противоречие с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

24 Finanzgericht München (Финансов съд Мюнхен) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з и член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от Шеста директива държавите членки да откажат освобождаване от данък на вътреобщностна доставка (в случая: вътреобщностно прехвърляне), когато, макар доставчикът да не е взел всички разумни мерки с оглед на формалните изисквания за посочване на идентификационния номер по ДДС, няма конкретни доказателства, че е налице измама, стоката е била прехвърлена в друга държава членка и са изпълнени останалите условия за освобождаване от данък?“.

По преюдициалния въпрос

25 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з и член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от нея, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация на държавата членка по произход да отказва освобождаване от ДДС на вътреобщностно прехвърляне, поради това че данъчнозадълженото лице не е съобщило идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение, когато няма конкретни доказателства, че е налице измама, стоката е била прехвърлена в друга държава членка и са изпълнени останалите условия за освобождаване от данък.

26 Съгласно член 28а, параграф 5, буква б), първа алинея от Шеста директива прехвърлянето от данъчнозадължено лице на стоки от неговата дейност в друга държава членка, различна от тази, в която е установено предприятието, се третира като доставка на стоки, извършена по възмезден начин. Следователно това прехвърляне съгласно член 2, точка 1 и член 5, параграф 1 от Шеста директива е облагаема с ДДС сделка.

27 Условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да може дадена сделка да се квалифицира като вътреобщностно прехвърляне по смисъла на член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива, са предвидени във втората алинея от тази разпоредба, съгласно която за прехвърлени в друга държава членка се считат всяко материално имущество, изпратено или транспортирано от или за сметка на данъчнозадълженото лице извън територията, определена в член 3 от тази директива, но без да напуска Европейския съюз, за целите на неговата дейност, с изключение на целите на някои от посочените в тази алинея сделки.

28 От член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от Шеста директива следва, че такова вътреобщностно прехвърляне трябва да бъде освободено от ДДС в държавата членка по произход, доколкото то се ползва от освобожданията, предвидени в член 28в, А, букви а)—в) от Шеста директива, ако е извършено за друго данъчнозадължено лице.

29 Следователно за целите на освобождаването от ДДС вътреобщностно прехвърляне като посоченото в член 28а, параграф 5, буква б) се счита по-специално за вътреобщностна доставка, за която е предвидено освобождаване от ДДС в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива. Що се отнася до условията за освобождаване на такова вътреобщностно прехвърляне, те следват, от една страна, от последната разпоредба, без да е необходимо прехвърлянето да е извършено за друго данъчнозадължено лице. Следователно съответните стоки трябва да бъдат изпратени или транспортирани от или за сметка на данъчнозадълженото лице извън територията, определена в член 3 от тази директива, но в рамките на Съюза, и прехвърлянето трябва да се извършва за същото 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.

30 От друга страна, както генералният адвокат посочва в точки 59—61 от заключението си, материалноправните изисквания за вътреобщностно прехвърляне като посочените в член 28а, параграф 5, буква б), втора алинея от Шеста директива и изброени в точка 27 от настоящото решение, също трябва да бъдат изпълнени, за да бъде прехвърлянето освободено от ДДС.

31 Следва обаче да се уточни, че обстоятелството, че се прехвърля стока за целите на дейността на данъчнозадълженото лице, както гласи тази разпоредба, означава, че прехвърлянето е извършено за това данъчнозадължено лице, „действащо в това качество“ по смисъла на член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива. В това отношение съгласно постоянната съдебна практика данъчнозадълженото лице действа в това си качество, когато

извършва сделки в рамките на облагаемата си дейност (вж. в този смисъл решения от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 49 и от 8 ноември 2012 г., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, т. 52).

32 Според запитващата юрисдикция разглежданата в главното производство сделка трябва да се счита за вътреобщностно прехвърляне по смисъла на член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива. В това отношение тази юрисдикция посочва, че придобитият от г-н Plöckl автомобил е бил част от стопанските активи на установеното в Германия предприятие на последния, след което е изпратен в Испания, за да продължи да се използва от г-н Plöckl за професионални цели.

33 От това следва, както е видно и от текста на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, че условията за освобождаване от ДДС на разглежданото в главното производство прехвърляне са изпълнени. Освобождаването обаче е отказано от данъчната служба, тъй като г-н Plöckl не ѝ е съобщил идентификационния номер по ДДС, издаден от Кралство Испания, както се изисква от член 17c, параграф 3 от Правилника за прилагане на закона за данъка върху оборота, в действащата му към момента на настъпване на фактите по главното производство редакция.

34 В писменото си становище Европейската комисия посочва, че изискването да се съобщи идентификационния номер по ДДС, издаден в държавата членка по местоназначение, що се отнася до вътреобщностното прехвърляне, цели да докаже, че данъчнозадълженото лице е прехвърлило съответната стока в тази държава членка „за целите на неговата дейност“, което, както е видно от точки 30 и 31 от настоящото решение, е условие за освобождаването на това прехвърляне от ДДС. В съдебното заседание данъчната служба и германското правителство потвърждават тази цел на посоченото изискване. Следователно настоящият преюдициален въпрос се отнася до видовете доказателства, които могат да се изискат, и обстоятелствата, при които те могат да бъдат изисквани, за да се докаже, че това условие за освобождаване е изпълнено.

35 В това отношение Съдът е постановил, че при отсъствие на разпоредба в това отношение в Шеста директива — предвиждаща само в член 28в, част А, първа част от изречението, че държавите членки са длъжни да определят условията за освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки — въпросът за доказателствените средства, които могат да използват данъчнозадължените лица с цел да се ползват от освобождаване от ДДС, е от компетентността на държавите членки (решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 42 и цитираната съдебна практика). Това се прилага и за вътреобщностното прехвърляне, посочено в буква г) от тази разпоредба.

36 Съгласно член 22, параграф 8 от Шеста директива, в редакцията му съгласно член 22з от нея, държавите членки могат да приемат мерки за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измами, без обаче по-специално да се надхвърля необходимото за постигането на тези цели. Ето защо тези мерки не могат да се използват по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС, която е основен принцип на общата система на ДДС (решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 44 и цитираната съдебна практика).

37 Такава национална мярка надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, ако тя основно поставя правото на освобождаване от данък в зависимост от спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени. Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2007 г., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29 и 30).

38 Що се отнася до обективните характеристики на вътреобщностното прехвърляне обаче, от точка 30 от настоящото решение следва, че ако дадено прехвърляне отговаря на предвидените в член 28а, параграф 5, буква б), втора алинея от Шеста директива условия, това прехвърляне е освободено от ДДС (вж. по аналогия решение от 27 септември 2007 г., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 30).

39 От това следва, че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания (вж. по аналогия решение от 27 септември 2007 г., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31).

40 В това отношение във връзка с вътреобщностната доставка Съдът е постановил, че задължението да се съобщи идентификационният номер по ДДС на придобиващото стоката лице, е формално изискване по отношение на правото на освобождаване от ДДС (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 51).

41 Това важи и по отношение на задължението при вътреобщностно прехвърляне да се предостави идентификационният номер по ДДС на данъчнозадълженото лице, издаден от държавата членка по местоназначение. В това отношение, ако предоставянето на този номер е доказателство, че е извършено такова прехвърляне за целите на дейността на това данъчнозадължено лице, и следователно, както следва от точка 31 от настоящото решение, че посоченото данъчнозадължено лице действа като такова в тази държава членка, доказателството за това качество не може при всички случаи да зависи само от предоставянето на посочения идентификационен номер по ДДС. Всъщност член 4, параграф 1 от Шеста директива, който определя понятието „данъчнозадължено лице“, не поставя това качество в зависимост от това дали лицето притежава идентификационен номер по ДДС (вж. в този смисъл решение от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 49). Следователно предоставянето на този номер не е материалноправно условие за целите на освобождаването на вътреобщностното прехвърляне от ДДС.

42 От гореизложеното следва, че администрацията на дадена държава членка по принцип не може да откаже освобождаване на вътреобщностно прехвърляне от ДДС единствено поради това че данъчнозадълженото лице не е предоставило идентификационния номер по ДДС, който му е бил издаден в държавата членка по местоназначение.

43 Както отбелязва генералният адвокат в точка 81 от заключението си, практиката на Съда обаче признава две хипотези, при които неспазването на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС.

44 На първо място, данъчнозадължено лице, което умишлено е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС, няма право да се позовава на принципа на данъчния неутралитет за целите на освобождаването от ДДС (вж. в този смисъл решения от 7 декември 2010 г., R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 54 и от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 46).

45 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че в спора по главното производство няма конкретни доказателства за данъчна измама и данъчната служба изключва такава измама. Следователно в този спор не е приложимо изключение от правилото, че следва да се предостави освобождаване от ДДС, дори да не е спазено дадено формално изискване, ако са изпълнени материалноправните условия.

46 На второ място, нарушението на дадено формално изискване може да доведе до отказ от освобождаване от ДДС, ако вследствие на това нарушение се възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени материалноправните изисквания (вж. в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31 и от 27 септември 2012 г., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, т. 46).

47 При все това от самото условие, от което зависи отказът от освобождаване от ДДС, следва, че щом администрацията разполага с необходимата информация, за да установи, че материалноправните изисквания са изпълнени, тя не може да налага допълнителни условия във връзка с правото на данъчнозадълженото лице на освобождаване, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на това право (вж. по аналогия решения от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 40 и цитираната съдебна практика).

48 Както обаче е посочено в точки 30 и 31 от настоящото решение, материалноправните условия за вътреобщностното прехвърляне, предвидени в член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива, съответстват по същество с материалноправните условия за освобождаването на това прехвърляне от ДДС, изброени в член 28в, А, буква а) от тази директива.

49 Следователно, тъй като, както следва от точка 32 от настоящото решение, по делото в главното производство, макар г-н Plöckl да не е съобщил идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение, запитващата юрисдикция установява, че разглежданата сделка следва да се счита за вътреобщностно прехвърляне по смисъла на член 28а, параграф 5, буква б) от Шеста директива, следва да се приеме, че данъчната служба разполага с данни, които позволяват да се установи и изпълнението на условията за освобождаване на това прехвърляне от ДДС.

50 Следователно изглежда, че нито една от двете хипотези, при които Съдът е признал възможност за администрацията да откаже освобождаване от ДДС поради неспазване на дадено формално изискване, не е приложима при обстоятелства като тези по главното производство.

51 Запитващата юрисдикция обаче се позовава на точка 58 от решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), в която Съдът постановява, че член 28в, част А, буква а), първа алинея от Шеста директива допуска данъчната администрация на държава членка да постави освобождаването от ДДС на вътреобщностна доставка в зависимост от предоставянето от доставчика на идентификационния номер по ДДС на придобиващото лице, като обаче отказът за предоставяне на ползването на това данъчно освобождаване не трябва да се основава единствено на довода, че това задължение не е спазено, когато доставчикът, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, не може да предостави този идентификационен номер, но предоставя друга информация, която в достатъчна степен може да докаже, че придобиващото лице е данъчнозадължено лице, действащо в това качество в разглежданата сделка. Запитващата юрисдикция иска да установи дали от това следва, че освобождаването от ДДС може да бъде отказано на данъчнозадължено лице, което при вътреобщностно прехвърляне не е взело всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да предостави на администрацията идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение.

52 В решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) Съдът не е искал да създаде такова общо правило.

53 Всъщност в точка 46 от посоченото решение Съдът изрично потвърждава практиката, съгласно която освен в двете хипотези, посочени в точки 44 и 46 от настоящото решение, принципът на данъчния неутралитет изисква освобождаване от ДДС да се предостави, ако материалноправните изисквания са изпълнени, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания.

54 Освен това, както посочва генералният адвокат в точка 111 от заключението си, от точка 52 от решение от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) е видно по-специално, че констатацията относно невъзможността за данъчнозадълженото лице, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, да предостави идентификационния номер по ДДС на купувача, се отнася за хипотезата, при която следва да се установи дали данъчнозадълженото лице е участвало в данъчна измама или не. В този смисъл Съдът приема, че участието на доставчика в такава измама може да се изключи с оглед на обстоятелството, че последният не може, действайки добросъвестно и след вземане на всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, да предостави идентификационния номер по ДДС на купувача.

55 Следователно при обстоятелства като разглежданите в главното производство, при които участието на данъчнозадълженото лице в данъчна измама е изключено при всички случаи, освобождаването от ДДС не може да му бъде отказано, поради това че не е взел всички мерки, които разумно могат да бъдат изисквани от него, за да изпълни формално изискване, а именно да предостави идентификационния номер по ДДС, издаден в държавата членка по местоназначение на вътреобщностното прехвърляне.

56 Пред Съда данъчната служба и германското правителство обаче подчертават първостепенното значение на идентификационния номер по ДДС като елемент за контрол във всеобхватната система, която включва голям брой вътреобщностни сделки.

57 При все това подобно съображение не може нито да преобразува формалното изискване в материалноправно в общата система на ДДС, нито да оправдае отказ от освобождаване от ДДС поради неспазване на формално изискване, наложено в националното право, с което се транспонира Шеста директива.

58 Всъщност, ако член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з от нея, позволява на държавите членки да приемат мерки за осигуряване на правилното събиране на данъка и за предотвратяване на измами, такъв отказ от освобождаване надхвърля необходимото за постигането на тези цели, доколкото подобно нарушение на това национално право може да се санкционира с глоба, съразмерна на тежестта му (вж. по аналогия решения от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, т. 62 и 63 и от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 47 и 48).

59 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 22, параграф 8 от Шеста директива в редакцията му, която следва от член 28з и член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от тази директива, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държавата членка по произход да отказва освобождаване на вътреобщностно прехвърляне от ДДС, поради това че данъчнозадълженото лице не е съобщило идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение, когато няма конкретни доказателства, че е налице измама, стоката е била прехвърлена в друга държава членка и са изпълнени останалите условия за освобождаване от данък.

По съдебните разноски

60 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:

Член 22, параграф 8 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 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 г., в редакцията му, която следва от член 28з и член 28в, А, буква а), първа алинея и буква г) от посочената директива, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държавата членка по произход да отказва освобождаване на вътреобщностно прехвърляне от данък върху добавената стойност, поради това че данъчнозадълженото лице не е съобщило идентификационен номер по този данък, издаден от държавата членка по местоназначение, когато няма конкретни доказателства, че е налице измама, стоката е била прехвърлена в друга държава членка и са изпълнени останалите условия за освобождаване от данък.

Подписи