РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

27 септември 2007 година *

По дело C-146/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 10 февруари 2005 г., постъпил в Съда на 1 април 2005 г., в рамките на производство по дело

Albert Collée, като универсален правоприемник на Collée KG,

срещу

Finanzamt Limburg an der Lahn,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Borg Barthet, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus (докладчик) и г-н A. Ó Caoimh, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 юни 2006 г.,

като има предвид писмените становища, представени:

— за г-н Collée като универсален правоприемник на Collée KG, от г-н M. Preisinger, Steuerberater,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma, г-н F. Huschens и г-жа C. Schulze-Bahr, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в заседанието на 11 януари 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуване на член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива").

2 Искането е предявено в рамките на правен спор между г-н Collée като универсален правоприемник на Collée KG (наричано по-нататък „Collée") и Finanzamt Limburg an der Lahn [Данъчна служба на Limburg an der Lahn] (наричана по-нататък „Finanzamt") във връзка с отказ на последната да освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС") извършена през финансовата 1994 г. вътреобщностна доставка.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 По силата на член 2 от Шеста директива доставката на стоки или услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице на територията на страната, се облага с данък върху добавената стойност.

4 Шеста директива съдържа дял XVIa, озаглавен „Преходен режим на данъчно облагане на търговията между държави-членки“, който е включен с Директива 91/680.

5 Правото на освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки е предвидено в член 28в, А, буква а) 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 данъчните измами, избягване на данъци или злоупотреба, държавите-членки освобождават от данък:

а) доставката на стоки по смисъла на член 5 и на член 28а, параграф 5, буква а), 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 данъчно-задължено лице или за данъчнонезадължено юридическо лице, действащо в това качество в държава-членка, която не е държавата-членка на отпътуване на пратката или на транспорта на стоките.

[...]“ [неофициален превод]

6 Член 22 от Шеста директива предвижда в редакцията, предвидена в член 28з от същата директива, формалните изисквания, на които трябва да отговаря лицето — платец на данъка. Той разпорежда по-специално:

„[...]

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

[...]

3. а) Всяко данъчнозадължено лице издава фактура или друг документ с такова предназначение за стоките и услугите, които е доставило или предоставило на друго данъчнозадължено лице или на данъчнонезадължено юридическо лице. Всяко данъчнозадължено лице издава също фактура или друг документ с такова предназначение за доставката на стоки по член 28б, Б, параграф 1, както и за стоките, доставени при условията по член 28в, А. Данъчнозадълженото лице пази копие от всеки издаден документ.

[...]

4. а) Всяко данъчнозадължено лице подава данъчна декларация в срока, определен от държавите-членки. Крайният срок не може да бъде покъсно от два месеца след края на всеки данъчен период. Данъчният период се определя от всяка държава-членка на един или два месеца, или тримесечие. Държавите-членки могат обаче да определят други периоди, не по-дълги от една година.

б) Данъчната декларация съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, както и на сумите за

приспадане, включително — където и доколкото е необходимо за определяне на данъчната основа — общата стойност на сделките, свързани с данъка и приспаднатите суми, и стойността на освободените сделки.

[...]

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

Национална правна уредба

7 Съгласно § 4, алинея 1, буква b) от Закона от 1993 г. за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, стр. 565, наричан по-нататък „UStG") вътреобщностните доставки, извършвани в резултат на посочените в § 1, алинея 1, точка 1 от същия закон сделки, са освободени от ДДС.

8 § 6a, алинея 1 от UStG предвижда, че едно от условията за осъществяване на вътреобщностна доставка по-конкретно е, че търговецът или купувачът транспортира или изпраща предмета на доставката към останалата част от територията на Общността.

9 Съгласно § 6a, алинея 3 от UStG търговецът следва да установи, че са изпълнени предвидените в алинея 1 от същия параграф предпоставки. Федералното министерство на финансите може с одобрението на Bundesrat да определи в правилник реда и условията, при които търговецът предоставя доказателства за транспортирането или изпращането на стоките, предмет на вътреобщностна доставка.

10 В тази връзка § 17a, алинея 1 от Правилника за приложение на данъка върху оборота от 1993 г. (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, стр. 601) предвижда, че при вътреобщностна доставка търговецът, спрямо когото се прилага правилникът, трябва с помощта на удостоверяващи документи да докаже, че той или получателят на стоките е транспортирал или изпратил предмета на доставката към останалата част от територията на Общността.

11 Освен това съгласно § 17c, алинея 1 от посочения правилник търговецът трябва да докаже със счетоводни документи, че са изпълнени условията за освобождаване от ДДС. Тази разпоредба уточнява по-специално, че „трябва да е ясно и лесно установимо от воденатa отчетност“, че търговецът е изпълнил тези изисквания.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 Collée KG е било дружество майка на дружество с ограничена отговорност по германското право (наричано по-нататък „GmbH“), което е продавало в качеството си на дистрибутор на акционерното дружество A (наричано по-нататък „A-AG“) леки автомобили за последното. През пролетта на 1994 г. GmbH сключва договор за продажба на 20 изложбени превозни средства с белгийски търговец на леки автомобили, а именно B, който превежда по сметката на GmbH нетната продажна цена и след като то получава плащането, транспортира превозните средства от седалището му със собствен транспорт.

13 GmbH, което поради изключителните права върху определена територия може да претендира за комисионна от A-AG само при продажби на клиенти от неговия район, включва в сделката търговец на леки автомобили, а именно S, който действа като посредник. В замяна на комисионна последният купува и препродава изложбените превозни средства проформа. GmbH издава на S фактури относно фиктивната продажба, в които е отбелязан ДДС. S предоставя на GmbH празни фактури, които впоследствие се използват от името на S във връзка с доставката на превозни средства на B. В данъчната си декларация по ДДС за периода от юли до септември 1994 г. S иска възстановяване на платения данък за фактурираната от GmbH сума.

14 В резултат на ревизия, извършена през октомври 1994 г., Finanzamt отказва на S да приспадане ДДС по фактури по получени доставки с мотива за установен фиктивен характер на продажбата между GmbH и S, в която последният встъпва в сделката само проформа.

15 След като разбира за ревизията, г-н Collée известява S, че фактурите за месеците от юли до септември 1994 г. са станали безпредметни и на 25 ноември 1994 г. заличава съответните счетоводни записвания и вписва съответните приходи по сметката „необлагаеми вътреобщностни доставки“, отбелязвайки операцията в предварителната декларация по ДДС за ноември 1994 г.

16 С данъчноревизионен акт от 12 февруари 1998 г. относно ДДС за 1994 г. Finanzamt увеличава облагаемия оборот на Collée със сума, равна на продажната цена на леките автомобили, доставени на B, като отказва на последния освобождаване от данък на тази доставка с мотива, че необходимите вписвания не са извършени своевременно и веднага след извършването на сделката, предмет на спора.

17 След като възражението срещу въпросния данъчноревизионен акт е отхвърлено, така както и жалбата, подадена пред Finanzgericht, г-н Collée обжалва това решение пред Bundesfinanzhof. В подкрепа на жалбата си той изтъква наличието на счетоводни доказателства, свързани с договора за продажба, с превода на продажната цена и с потвърждаване на вдигането на доставените стоки от B, което по-късно е допълнено с издадени от GmbH на B фактури. Тъй като е убеден, че тази търговска документация е от естество да установи наличието на вътреобщностна доставка, г-н Collée иска изменение на въпросния данъчноревизионен акт, така че доставката на изложбени превозни средства, извършена в началото на 1994 г., да се счита за освободена.

18 Препращащата юрисдикция отбелязва, че от собствената ѝ практика във връзка с изискванията за доказване на доставка за износ в трета държава, която следва да се приложи към спора, с който е сезирана, следва, че удостоверяващите документи са неразделна част от счетоводните доказателства и че необходимите за целите на това доказване записвания трябва да се извършват редовно и веднага след извършването на сделката, предмет на спора. След като е установила, че последното условие не е изпълнено, препращащата юрисдикция се интересува от начина, по който следва да се разреши в общностното право конфликтът между задължението за доказване на вътреобщностната доставка и принципа на пропорционалността.

19 След като счита, че разрешаването на спора, с който е сезиран, изисква тълкуването на Шеста директива, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли данъчната администрация да откаже да освободи от данък вътреобщностна доставка, която безспорно е осъществена, единствено с мотива, че данъчнозадълженото лице не е представило своевременно необходимите за тази цел счетоводни доказателства?

2) Зависи ли отговорът на този въпрос от това дали данъчнозадълженото лице първоначално е прикрило съзнателно съществуването на вътреобщностната доставка?“

По преюдициалните въпроси

20 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че противоречи на отказа на данъчната администрация на държава-членка да освободи от ДДС вътреобщностна доставка, която действително е била извършена, с единствения мотив, че доказателството за това не е било представено своевременно. Въпросната юрисдикция пита също така дали в тази връзка е релевантен фактът, че данъчнозадълженото лице първоначално е прикрило съзнателно съществуването на вътреобщностна доставка.

21 В началото следва да се припомни, че задължението на държавите-членки да освободят от данък вътреобщностната доставка на стоки е предвидено в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива. От тази разпоредба следва, че държавите-членки освобождават от данък доставките на стоки, изпратени или транспортирани от продавача или от лицето, придобиващо стоките, или за тяхна сметка извън територията на държава-членка, но в рамките на Общността, и извършени за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от държавата-членка на изпращане или транспортиране на стоките.

22 Като отклонение от основния принцип, присъщ на общата система на ДДС, според която данъкът се прилага за всяка сделка по производство или дистрибуция (вж. по-специално Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 16, 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 54 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 49), освобождаването от данък намира своето основание в преходния режим по ДДС, приложим към вътреобщностната търговия, в рамките на който облагането на обмена между държавите-членки почива на принципа за предоставяне на данъчните приходи в държавата-членка, в която се извършва крайното потребление (вж. Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05, Recueil, 2007 г., стр. I-7897, точка 22).

23 Така освобождаването от данък на вътреобщностната доставка в държавата-членка на изпращане или транспортиране на стоките, на която доставка съответства вътреобщностно придобиване, обложено в държавата-членка на пристигане на изпратените или транспортирани стоки, позволява да се избегне двойното данъчно облагане и следователно и нарушаването на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др., C-409/04, Recueil, 2007 г., стр. I-7797, точки 24 и 25).

24 Що се отнася до доказателствата, които данъкоплатците са длъжни да представят, за да се ползват от освобождаването от ДДС, необходимо е да се констатира, че никоя разпоредба от Шеста директива не разглежда пряко този въпрос. Тази директива разпорежда само в член 28в, А, първо изречение, че задължение на държавите-членки е да определят условията за освобождаване от данък на вътреобщностните доставки на стоки (вж. Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 25).

25 Разбира се, член 22 от Шеста директива предвижда някои формални задължения за лицата платци относно осчетоводяването, фактурирането, данъчните декларации, както и подаването на обобщена декларация пред данъчната администрация. Параграф 8 от същия член все пак дава възможност на държавите-членки да предвидят други задължения, които преценят за необходими, за да осигурят правилното събиране на данъка и предотвратяването на данъчни измами.

26 Следователно от трайната съдебна практика следва, че мерките, които държавите-членки могат да приемат по силата на член 22, параграф 8 от Шеста директива, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчни измами, не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на такива цели (вж. Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 52 и Определение от 3 март 2004 г. по дело Transport Service, C-395/02, Recueil, стр. I-1991, точка 29). Тези мерки следователно не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от общностното законодателство в тази област (вж. Решение от 19 септември 2000 г. по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, C-454/98, Recueil, стр. I-6973, точка 59 и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 92).

27 Германското правителство поддържа, че изискванията, свързани с доказването посредством удостоверяващи и счетоводни документи, отговарят на принципа на пропорционалност, защото не поставят системно под въпрос правото на освобождаване от ДДС при вътреобщностна доставка. От една страна, тези изисквания преследвали изрично предвидена в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива цел, а именно редовно и лесно събиране на данъка, както и борба срещу злоупотребите, а от друга страна, били необходими, за да се предотвратят измамите от типа „въртележка“.

28 В това отношение следва да се отбележи, че според акта за препращане отказът за освобождаване от данък в спора по главното производство не следва от изискване на германското законодателство, според което лицето — платец на данъка, трябва да представи доказателства за вътреобщностна доставка чрез удостоверяващи и счетоводни документи. Всъщност този отказ е последица от съдебната практика на Bundesfinanzhof, според която необходимите за счетоводното доказване записвания трябва да се извършват редовно и веднага след извършването на сделката, предмет на спора, което условие не е изпълнено в този случай, въпреки че осъществяването на вътреобщностната доставка е ясно установено, както впрочем се приема и от Finanzamt.

29 Що се отнася на първо място до въпроса дали данъчната администрация може да откаже да освободи от ДДС вътреобщностната доставка с единствения мотив, че счетоводните доказателства за тази доставка са представени късно, следва да се посочи, че национална мярка, която основно подчинява правото на освобождаване от данък на вътреобщностната доставка на спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени, надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка.

30 Всъщност сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики (вж. по-специално посочените по-горе Решение по дело Optigen и др., точка 44 и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, точка 41). Следователно що се отнася до определянето на вътреобщностния характер на доставка, от практиката на Съда следва, че ако дадена доставка отговаря на предвидените в член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива изисквания, то не се дължи ДДС за тази доставка (Определение по дело Transport Service, посочено по-горе, точки 18 и 19).

31 Тъй като от акта за препращане е видно, че е безспорно извършването на вътреобщностна доставка, то принципът на данъчен неутралитет изисква, както това правилно се изтъква от Комисията на Европейските общности, да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания. Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания. Въпреки това случаят в спора по главното производство не изглежда да е такъв.

32 Впрочем необходимо е да се отбележи, че изискването, според което необходимите записвания трябва да се направят веднага след извършване на сделката, без да е предвиден определен срок във връзка с това, е от естество да постави под съмнение принципа на правна сигурност, който е част от общностния правов ред и който следва да се спазва от държавите-членки при упражняване на правомощията им по общностните директиви (вж. Решение от

11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др., C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точка 29).

33 Всъщност както правилно отбелязва генералният адвокат в точка 35 от заключението си, необходимо е да се допусне отразяване в счетоводството на данъчнозадължените лица на промени в квалификацията на вътреобщностна доставка, внесени след извършването на сделката. Подобни корекции могат в даден случай да се окажат необходими вследствие на обстоятелства, настъпили независимо от волята на последните. Следователно вътреобщностният характер на дадена доставка трябва да бъде признат в случай на последващи корекции при счетоводното отчитане, при условие че се изпълнят обективните критерии, на които се основават определящите тази сделка понятия.

34 На второ място, що се отнася до това дали въпросът прикрило ли е първоначално данъчнозадълженото лице съществуването на вътреобщностна доставка е релевантен за отговора, който трябва да се даде на препращащата юрисдикция, и следователно дали освобождаването от ДДС може да се постави в зависимост от добросъвестността на данъчнозадълженото лице, следва да се посочи, че отговорът на този въпрос зависи от съществуването на риск от загуби на данъчни приходи за съответната държава-членка.

35 Действително Съдът е постановил в точка 18 от Решение от 13 декември 1989 г. по дело Genius Holding (C-342/87, Recueil, стр. 4227), че за да се гарантира неутралността на ДДС, държавите-членки следва да предвидят във вътрешния си правов ред възможността за поправка на всеки неправилно фактуриран данък, след като издателят на фактурата докаже добросъвестността си. Въпреки това той уточнява в точки 60 и 63 от Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, че когато издателят на фактура своевременно отстрани риска от загуби на данъчни приходи, принципът на неутралност на ДДС изисква неправилно фактурираният данък да може да се коригира, без тази корекция да е поставена в зависимост от добросъвестността на въпросния издател (вж. Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Karageorgou и др., C-78/02—C-80/02, Recueil, стр. I-13295, точка 50). Същите правила се прилагат и при корекция в счетоводното отчитане, за да се освободи вътреобщностната доставка от облагане.

36 Следователно задължение на националната юрисдикция е да установи, като има предвид всички релевантни обстоятелства по спора, с който е сезирана, дали закъснението при представянето на счетоводното доказателство може да причини загуби на данъчни приходи или да изложи на риск събирането на ДДС.

37 В това отношение следва да се констатира, че не може да се счита за загуба на данъчни приходи несъбирането на ДДС при вътреобщностна доставка, в началото погрешно квалифицирана като извършена вътре в страната доставка, която по принцип води до събирането на ДДС. Всъщност в съответствие с принципа на териториалната ограниченост на данъците тези приходи принадлежат на държавата-членка, в която се е осъществило крайното потребление.

38 Впрочем задължение на националната юрисдикция е да провери дали прикриването на вътреобщностна сделка и закъснението, което следва от това в коригирането на счетоводните записвания, не са опорочени от измама с ДДС. Всъщност според трайната съдебна практика извършвайки измами или злоупотреби, правните субекти не могат да се позовават на общностни норми (вж. също така Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 54). Също така прилагането на общностната правна уредба не може да се разшири така, че да обхване сделките, които са извършени с цел противозаконно облагодетелстване от предвидените от общностното право предимства (вж. в този смисъл Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 69).

39 В положение като разглежданото по главното производство обаче фактът, че се прибягва до посредник за получаване на договорни комисионни, не може да бъде възприет като сделка, опорочена от данъчна измама, нито като превратно използване на общностни норми, ако е установено, че такава сделка не е била извършена с цел получаване на неоснователна данъчна облага.

40 Най-накрая следва да се подчертае, че общностното право не възпрепятства държавите-членки при определени условия да смятат прикриването на съществуването на вътреобщностна операция за опит за измама с ДДС и да приложат в такъв случай глобите и паричните санкции, предвидени от вътрешното им право (вж. в този смисъл Решение по дело Schmeink & Cofreth и Strobel, посочено по-горе, точка 62). Въпреки това, както правилно изтъква Комисията, такива санкции трябва винаги да са пропорционални на тежестта на злоупотребата.

41 Следователно отговорът на поставените въпроси е, че член 28в, А, буква а), първа алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава-членка да откаже да освободи от ДДС действително извършена вътреобщностна доставка единствено с мотива, че доказването на такава доставка не е било осъществено своевременно.

42 При разглеждане на правото на освобождаване от ДДС за такава доставка препращащата юрисдикция трябва да вземе под внимание факта, че данъчнозадълженото лице първоначално е прикрило съзнателно съществуването на вътреобщностна доставка, само ако съществува риск от загуби на данъчни приходи и ако той не е бил изцяло отстранен от данъчнозадълженото лице.

По съдебните разноски

43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 (трети състав) реши:

Член 28в, А, буква а), първа алинея 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 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчната администрация на държава-членка да откаже да освободи от ДДС действително извършена вътреобщностна доставка единствено с мотива, че доказването на такава доставка не е било осъществено своевременно.

При разглеждане на правото на освобождаване от ДДС за такава доставка препращащата юрисдикция трябва да вземе под внимание факта, че данъчнозадълженото лице първоначално е прикрило съзнателно съществуването на вътреобщностна доставка, само ако съществува риск от загуби на данъчни приходи и ако той не е бил изцяло отстранен от данъчнозадълженото лице.

Подписи