

# ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ .....

Гр. Варна, 02.09.2013 година

Административен съд – Варна, V състав, в закрито заседание на втори септември две хиляди и тринадесета година, в състав:

Съдия: Ивелина Янева

като разгледа адм. дело № 3580/11г. по описа на АдмС - Варна, за да се произнесе, взе предвид следното:

Образувано е по жалба на ЕООД „Траум“ с адрес на управление гр.Видин, ул.„Марица“ № 3 против Ревизионен акт № 031100910 / 17.05.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – Варна, потвърден с Решение № 436 / 05.08.2011г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ - Варна, с който за данъчни периоди м.09 и 10.2009г. е начислено ДДС в размер общо на 44 706,82лв. и за невнесения в срок данък са начислени лихви. В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното решаване на правния спор, с който е сезиран, следва да бъдат тълкувани разпоредби на общностното право.

## **I. Страни по делото:**

1. Жалбоподател - ЕООД „Траум“ с адрес на управление гр.Видин, ул.„Марица“ № 3 и представляващ С.И.А..

2. Ответник – Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – гр.Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите.

## **II. Предмет на делото:**

Ревизионен акт № 031100910 / 17.05.2011г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП – Варна, с който за данъчни периоди м.09 и 10.2009г. е начислено ДДС в размер общо на 44 706,82лв. и за невнесения в срок данък са начислени лихви.

## **III. Фактическа обстановка, относима към предмета на запитването:**

**III.1.** ЕООД „Траум“ е регистрирано в търговския регистър при ВОС през 2007г., регистрирано е по ЗДДС от 26.03.2008г. и през ревизирия период 01.09.2009г. – 31.10.2009г. извършва дейност – общо строителство на сгради и строителни съоръжения.

**III.2.** През ревизираните данъчни периоди дружеството упражнява право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от ЕООД „Необласт“ с предмет ножодържачи и заготовки и от ЕООД „Овърпак“ с предмет транспортна услуга. Сделките са приети за действителни и е признато упражненото право на приспадане на данъчен кредит по тях от приходната администрация

**III.3.** Ревизираното лице декларира извършени вътреобщностни доставки на стоки с получатели Evangelos gaitadzis с ДДС номер EL 138945796 по 2 фактури и Kataskeyatiku rompotiky с ДДС номер EL 999092142 по 1 фактура. Вписания предмет на продадените стоки е ножодържачи и заготовки.

**III.4.** При проверка в официалния сайт на Европейския съюз за валидност на посочения ДДС номер, извършена в хода на ревизията, е установено, че Evangelos gaitadzis е с регистрация по ЗДДС от 15.11.2005г. и е deregистриран, считано от 15.01.2006г. Получателя не декларира ВОП и липсва начислен ДДС в Гърция.

**III.5.** Представени са инвойс фактури и окончателни фактури, международни товарителници към всяка фактура, договори и Удостоверение за получаване на стока, изготвено на английски и български език.

**III.6.** В ревизионния акт органите по приходите приема, че не е изпълнено условието на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС за наличие на вътреобщностна доставка получателя да е регистрирано по ЗДДС лице, поради което сделките са облагаеми в Република България с данъчна ставка от 20%.

**III.7.** При обжалването на ревизионния акт по административен ред, дружеството представя писмено доказателство – Акт за прихващане или възстановяване № 911474 / 02.11.2009г., издаден му от орган по приходите при ТД на НАП – Варна, в който изрично е записано, че при проверка в система VIES се установи, че получателя Evangelos gaitadzis е с валиден VAT номер с дата на регистрация 15.11.2005г.

**III.8.** Ревизионния акт е обжалван по административен ред пред Директора на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите. С Решение № 436 / 05.08.2011г. той е потвърден, като са въведени нови основания за липсата на ВОД – липса на доказателства за транспортирането на стоката извън територията на Република България и липса на писмено потвърждение от получателя. Решаващия орган приема, че представените от жалбоподателя писмени потвърждения от получателя и приемо-предавателни протоколи не са достоверни, тъй като не съдържат информация за точен обект/адрес на приемане на стоката, за лицата, приели стоката, тяхната длъжност и представителната им власт в приемащото дружество.

**III.9.** С жалбата си до съда дружеството представя отново Акт за прихващане или възстановяване № 911474 / 02.11.2009г., издаден му от орган по приходите при ТД на НАП – Варна, както и вътрешни за приходната администрация документи, удостоверяващи проверки на органите по приходите за валидността на номера по ДДС на получателя по фактурите Evangelos gaitadzis – Резултати от извършена селекция от 07.10.2009г. и справка от VAT Information Exchange System от 07.10.2009г.

#### **IV. Приложими нормативни разпоредби**

##### **A. Национално право**

**IV.A.1.** Приложимият материален закон е Закон за данък върху добавената стойност

Обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, изм., бр. 86 от 24.10.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз - 1.01.2007 г., доп., бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз - 1.01.2007 г. и Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност

**IV.A.2.** Съгласно чл. 7, ал. 1 от ЗДДС Вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика - регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга

държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

**IV.A.3.** Съгласно чл.45 от Правилника за прилагане на ЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи:

1. (изм. - ДВ, бр. 101 от 2006 г.) документ за доставката:

а) фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката;

б) протокол по [чл. 117, ал. 2](#) от закона - в случаите на вътреобщностна доставка по [чл. 7, ал. 4](#) от закона;

в) документ по [чл. 168, ал. 8](#) от закона - когато доставчикът е физическо лице, което не е едноличен търговец и не е регистрирано по закона;

2. документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице, или

б) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика, или

в) писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са пристигнали на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от получателя.

чл.12, ал.1 от ЗДДС Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

## **Б.Общностно право**

**IV.B.1.** Разпоредби от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

**IV.B.2.** Съгласно чл.20 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност „вътреобщностно придобиване на стоки” означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална веща, изпратено или превозено до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките.

**IV.B.3.** Съгласно чл.138 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност държавите-членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчно задължено лице или за

данъчно незадължено лице, действащо в това си качество в държава-членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките.

## **V. Съдебна практика**

**V.1.** По приложението на чл.7, ал.1 от ЗДДС е налице разнообразна практика на съдилищата, свързана основно с наличието на доказателства за действително превозване на стоките извън територията на страната и получаването им в друга държава-членка, като е извършвана индивидуална преценка на представените доказателства. Именно във връзка с доказването на извършването на доставка Върховния административен съд на Република България, представляващ окончателна съдебна инстанция по спорове като настоящия постановява противоречиви решения за доказателствената сила на представяни международни товарителници.

**V.1.1.** Хипотеза, при която получателя на доставката е deregистриран по ЗДДС през 2006г., но при справки в системата VIES, извършвани през м.10.2009г. тази deregистрация не е отразена, не е разглеждана от съдилищата в Република България. На настоящия състав не е известна и практика на Съда на Европейския съюз по идентична фактическа обстановка, предвид обстоятелството, че deregистрацията не е в резултат на законова промяна.

**V.2.** Настоящия съдебен състав не установи Практика на Съда на Европейските общности по идентична фактическа обстановка, предвид обстоятелството, че deregистрацията не е в резултат на законова промяна. Съдебна практика на СЕС по отношение на въведените от приходната администрация допълнителни изисквания за удостоверяване на представителната власт на лицето, подписало документи от името на получателя не е известна на съда.

## **VI. Доводи и правни изводи на страните.**

**VI.1.** Жалбоподателят навежда доводи, че са налице всички изискуеми от материалните данъчни закони – ЗДДС и ППЗДДС – документи, доказващи извършването на вътреобщостна доставка – продажба на стоки на дружество, регистрирано за целите на ЗДДС в Република Гърция, транспортирани от Република България до страната на получателя. Твърди се и добросъвестност при извършване на сделката – при извършена от него проверка в системата VIES преди сключване на сделките, българския търговец се е уверил, че получателя му е регистрирано за целите на ДДС лице в Република Гърция, поради което са налице условията за освобождаване от начисляване на ДДС в страната по оспорените фактури.

**VI.2.** Ответника счита, че не са налице предпоставките на чл.7 от ЗДДС за освобождаване от начисляване на ДДС по процесните фактури, тъй като от една страна получателя по доставката не е регистриран за целите на ДДС в Република Гърция, а от друга страна от ревизираното лице не са представени достоверни доказателства за транспортирането на стоките и напускането на същите на територията на страната.

## **VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.**

**VII.1.** При съпоставка на нормите от общностното право уреждащи вътреобщостното придобиване и освобождаването от облагане на сделката при получателя и аналогичните разпоредби на националния закон се установява поставянето от българската държава на допълнително условие – получателя по доставката да е регистрирано за целите на ДДС в другата държава-членка. Доколкото Република България е била длъжна до 01.01.2008г. да транспонира разпоредбите на Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и предвид установеното несъответствието на приложимия

национален закон с посочената директива, то настоящия съдебен състав намира, че следва да отправи преюдициално запитване за тълкуване на общностни норми. В съдебната си практика във връзка с упражняването на правото на данъчен кредит, СЕС посочва, че вписването в регистър на издателя на фактурата не е условие за упражняването на това право. В този смисъл и поставянето на условие за регистрация за целите на ДДС на двете страни по доставка на стоки на територията на общността е в противоречие с целите на директивата, но с оглед разликата във фактите, настоящия състав не може да се позове пряко на съществуващата практика на СЕС. Тълкуването е необходимо и предвид предоставената свобода на страните-членки да определят мерки във връзка с предотвратяването на някои форми за неплащане или избягване на данъка.

**VII.2.** От друга страна се установява трайна административна практика за постановяване на отказ на правото на освобождаване от начисляване на ДДС на територията на страната при доставки на стоки в рамките на общността, и в тази връзка се поставя въпроса дали с нея не се нарушават основни принципи на европейското право.

Предвид гореизложеното и с оглед фактите по делото, съдът приема, че за решаването на делото е допустимо и наложително да отправи преюдициално запитване до Съда на ЕО и, че такова едно запитване при всички случаи е необходимо по смисъла на чл. 234, ал. 2 от ДЕО за изясняване на значението на цитираната разпоредба от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Мотивиран така и на основание чл. 234, ал. 2 от ДЕО във връзка с чл. 628 от ГПК и с чл. 144 от АПК, както и на основание чл. 631 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК, вр. §2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, Административен съд Варна, пети състав,

## **О П Р Е Д Е Л И:**

**ОТПРАВЯ преюдициално запитване** до Съда на Европейския съюз съгласно член 267, първи параграф, буква „б” от Договора за функционирането на Европейския съюз със следните въпроси:

**1.** Следва ли да се счита за изпълнено условието за освобождаване на чл. 138 § 1 от Директивата и липса на дерогация по чл. 139 § 1 предложение второ от Директивата в хипотеза като в главното производство, при която се установява, че липсата на качество „регистрирано по ЗДДС лице” на получателя на стоката е отразена в информационната база на Съюза след извършване на доставката, а жалбоподателят твърди, че е положил дължимата грижа чрез извършване на справки в системата, които не са документирани. Обстоятелството за закъснялото отразяване на качеството „дерегистрирано по ЗДДС лице” се установява от разпечатки/данни на данъчната администрация.

**2.** Нарушава ли принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и закрила на оправданите правни очаквания административна и съдебна практика, при която в тежест на продавача /изпращач по договора за превоз/ е възложено установяването на истинността на подписа на получателя и дали той е на лице, което представлява дружеството – получател, на негов служител, със съответна длъжност, или на упълномощено лице.

**3.** В случай като процесния, разпоредбата на чл.138 §1 от Директива 2006 / 112 / ЕО на съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност има ли директен ефект и може ли да бъде приложена пряко от националния съд.

**СПИРА** на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс  
производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

Съдия:

## РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

9 октомври 2014 година ( \*1 )

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Член 138, параграф 1 — Освобождавания на вътреобщностни сделки — Нерегистриран за целите на ДДС получател — Задължение на продавача да установи истинността на подписа на получателя или на неговия представител — Принципи на пропорционалност, правна сигурност и закрила на оправданите правни очаквания — Директен ефект“

По дело C-492/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд — Варна (България) с акт от 2 септември 2013 г., постъпил в Съда на 13 септември 2013 г., в рамките на производство по дело

**„Траум“ ЕООД**

срещу

**Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, СЪДЪТ (пети състав),**

състоящ се от: Т. von Danwitz (докладчик), председател на състава, С. Vajda, А. Rosas, Е. Juhász и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите, от Д. Желязков, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от С. Петрова и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

**Решение**

<sup>1</sup>Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 138, параграф 1 и на член 139, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност ([ОВ L 347, стр. 1](#); Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г. ([ОВ L 326, стр. 1](#), наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

<sup>2</sup>Запитването е представено в рамките на спор на „Траум“ ЕООД (наричано по-нататък „Траум“) с директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“) по повод на ревизионен акт, с който на Траум се отказва освобождаване на сделка, която то квалифицира като „вътреобщностна доставка на стоки“, от облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

<sup>3</sup>Член 131 от Директивата за ДДС гласи:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9 [от дял IX на Директивата за ДДС], се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

<sup>4</sup>Включен в глава 4, „Освобождавания на вътреобщностни сделки“, от дял IX от тази директива, член 138, параграф 1 гласи:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките[,] за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката“.

<sup>5</sup>Съгласно член 139, параграф 1 от посочената директива:

„Освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1, не се прилага за доставката на стоки, извършвана от данъчнозадължени лица, които са обхванати от приложението на освобождаването за малки предприятия, предвидено в членове 282—292.“

Освобождаването не се прилага и за доставката на стоки за данъчнозадължени лица или данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни



придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1<sup>6</sup>.

### *Българската правна уредба*

<sup>6</sup>Член 7, алинея 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г.), в редакцията, приложима към спора, предмет на главното производство (наричан по-нататък „ЗДДС“), гласи:

„Вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика — регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка“.

<sup>7</sup>Член 45 от Правилника за прилагане на ЗДДС гласи:

„За доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи:

1. документ за доставката:

а) фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката;

б) протокол по чл. 117, ал. 2 от [ЗДДС] — в случаите на вътреобщностна доставка по чл. 7, ал. 4 от [ЗДДС];

[...]

2. документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице [...]

[...]“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

<sup>8</sup>През септември и октомври 2009 г. Траум извършва дейност по общо строителство на сгради и строителни съоръжения. В декларацията си във връзка с ДДС за периода от 1 септември до 31 октомври 2009 г. Траум декларира извършени, освободени от начисляването на ДДС, вътреобщностни доставки на ножодържачи и заготовки на дружеството Evangelos gaitadzis, установено в Гърция, като представя документите, посочени в член 45 от Правилника за прилагане на ЗДДС, а именно две фактури, в които е посочен гръцкият идентификационен номер по ДДС на дружеството Evangelos

gaitadzis, приемо-предавателни протоколи, международни товарителници и подписано удостоверение за получаване на стоката.

<sup>9</sup>След като на 7 октомври 2009 г. извършва проверка в електронната база данни на системата за обмен на информация относно ДДС (VIES) („VAT Information Exchange System“, наричана по-нататък „базата данни VIES“), на 2 ноември 2009 г. българската данъчна администрация издава на Траум акт за прихващане или възстановяване. В този акт тя посочва, че при проверка в базата данни VIES е установено, че дружеството Evangelos gaitadzis е регистрирано за целите на ДДС и е имало валиден идентификационен номер по ДДС от 15 ноември 2005 г.

<sup>10</sup>Дружеството Evangelos gaitadzis обаче нито е декларирало вътреобщностна доставка, нито е внесло ДДС в Гърция.

<sup>11</sup>По време на последваща данъчна ревизия българската данъчна администрация отново прави справка в базата данни VIES и констатира, че дружеството Evangelos gaitadzis е deregистрирано за целите на ДДС от 15 януари 2006 г. Поради това на 17 май 2011 г. посочената администрация издава на Траум ревизионен акт, с който за продажбите към дружество Evangelos gaitadzis е начислен ДДС, тъй като същото не е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, поради което не е изпълнено условието на член 7, алинея 1 от ЗДДС за освобождаване от начисляването на този данък, свързано с качеството на данъчнозадължено лице на получателя.

<sup>12</sup>При обжалване на ревизионния акт по административен ред пред Директора, Траум представя издадения от българската данъчна администрация акт за прихващане или възстановяване, в който е посочено, че към момента на сделката дружеството Evangelos gaitadzis има валиден идентификационен номер по ДДС.

<sup>13</sup>С решение от 5 август 2011 г. Директорът потвърждава ревизионния акт въз основа на липсата на доказателства за транспортирането на стоките извън територията на България и на липсата на писмено потвърждение за получаването ѝ от приобретателя. Директорът твърди, че тъй като писменото потвърждение за получаване на разглежданата стока и приемо-предавателните протоколи, които са били представени, не съдържат информация за точния адрес на приемане на стоката, за лицата, приели стоката, тяхната длъжност и представителната им власт в дружеството Evangelos gaitadzis, тези документи не са достоверни.

<sup>14</sup>В подкрепа на жалбата си до Административен съд — Варна, срещу това решение на Директора, Траум сочи, че е представило на българската данъчна администрация всички изисквани от ЗДДС и Правилника за прилагането му документи, доказващи извършването на вътреобщностна доставка. Освен това то твърди, че е извършило съответните сделки добросъвестно, след като

преди тяхното сключване е проверило идентификационния номер по ДДС на дружеството Evangelos gaitadzis в базата данни VIES.

<sup>15</sup>Запитващата юрисдикция отбелязва, че по приложението на член 7, алинея 1 от ЗДДС, що се отнася до наличието на доказателства за вътреобщностен превоз на стоки и получаването им в друга държава членка, е налице разнообразна практика на българските съдилища, отнасяща се до доказателствената сила на международните товарителници. Във връзка с това тя желае да установи дали доказателствените изисквания в практиката по прилагане на българската правна уредба са в съответствие с правото на Съюза.

<sup>16</sup>При тези обстоятелства Административен съд — Варна, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„<sup>1</sup>Следва ли да се счита за изпълнено условието за освобождаване на чл. 138 § 1 от Директивата [за ДДС] и липса на дерогация по чл. 139 § 1 предложение второ от [тази директива] в хипотеза като в главното производство, при която се установява, че липсата на качество „регистрирано по ЗДДС лице“ на получателя на стоката е отразена в [базата данни VIES] след извършване на доставката [като закъснялото отразяване на качеството „дерегистрирано по ДДС лице“ се установява от данни, събрани от българската данъчна администрация], а жалбоподателят твърди, че е положил дължимата грижа чрез извършване на справки в [тази база данни], които не са документирани?

<sup>2</sup>Нарушава ли принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и закрила на оправданите правни очаквания административна и съдебна практика, при която в тежест на продавача (изпращач по договора за превоз) е възложено установяването на истинността на подписа на получателя и дали той е на лице, което представлява дружеството — получател, на негов служител, със съответна длъжност, или на упълномощено лице?

<sup>3</sup>В случай като процесния разпоредбата на чл. 138 § 1 от Директива[та за ДДС] има ли директен ефект и може ли да бъде приложена пряко от националния съд?“.

## **По преюдициалните въпроси**

### *По допустимостта*

<sup>17</sup>Директорът оспорва допустимостта на преюдициалното запитване, като твърди, че запитващата юрисдикция е представила фактите по спора в главното производство неправилно. Според Директора запитващата юрисдикция неправилно е приела за установено от фактическа страна, че стоката е транспортирана в Гърция и е преминала в разпореждане на дружеството Evangelos gaitadzis.

<sup>18</sup>Във връзка с това следва да се отбележи, от една страна, че запитващата юрисдикция се е ограничила да посочи на Съда документите, представени от Траум с цел установяване извършването на вътреобщностна доставка на стоки, без сама да констатира, че стоката действително е транспортирана в Гърция или е преминала в разпореждане на получателя, а от друга страна, че

отправените до Съда въпроси се отнасят, обратно, до доказателствените изисквания, които държавите членки могат да въведат за освобождаването на вътреобщностните доставки от ДДС.

<sup>19</sup> Освен това съгласно постоянната съдебна практика в рамките на производството по член 267 ДФЕС, основаващо се на ясно разделение на функциите между националните юрисдикции и Съда, последният е оправомощен да се произнася по тълкуването или валидността на дадена разпоредба на Съюза единствено с оглед на фактите, които са му посочени от националната юрисдикция (вж. решения WWF и др., C-435/97, [EU:C:1999:418](#), т. 31, както и Endress, C-209/12, [EU:C:2013:864](#), т. 19 и цитираната съдебна практика). Що се отнася по-специално до твърдените празноти и фактически грешки, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, е достатъчно да се напомни, че не Съдът, а националната юрисдикция трябва да установи фактите, които са в основата на спора, и да определи последиците им за решението, което следва да постанови (решение PreussenElektra, C-379/98, [EU:C:2001:160](#), т. 40).

<sup>20</sup> От това следва, че преюдициалното запитване е допустимо.

#### *По първия и втория въпрос*

<sup>21</sup> С първия и втория въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 138, параграф 1 и член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат при обстоятелства като разглежданите в главното производство данъчната администрация на държава членка да откаже възможността за упражняване на правото на освобождаване от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка, поради това че получателят не е бил регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, а доставчикът не е доказал нито истинността на подписа в документите, приложени към декларацията във връзка с доставката, за която се твърди, че е освободена, нито представителната власт на лицето, подписало тези документи от името на получателя.

<sup>22</sup> За да се отговори на тези въпроси, следва да се напомни, че вътреобщностна доставка, която представлява съответствието на вътреобщностното придобиване, е освободена от ДДС, ако отговаря на условията, определени в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС (решение Mecsek-Gabona C-273/11, [EU:C:2012:547](#), т. 29 и цитираната съдебна практика).

<sup>23</sup> Съгласно посочената разпоредба държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Европейския съюз, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките, за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превозът на стоката.

- <sup>24</sup>Според постоянната съдебна практика освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка на стоки става приложимо само когато правото на разпореждане като собственик със стоката е прехвърлено на получателя на доставката и доставчикът докаже, че тази стока е изпратена или превозена в друга държава членка и че вследствие на това изпращане или превозване стоката е напуснала физически територията на държавата членка на доставката (вж. по-специално решение Teleos и др., C-409/04, [EU:C:2007:548](#), т. 42).
- <sup>25</sup>Освен това, видно от член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, освобождаването от този данък е в зависимост от условието доставката да не се прави за данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1 от тази директива.
- <sup>26</sup>Поставените от запитващата юрисдикция въпроси се отнасят обаче до доказателствените средства, които могат да бъдат изисквани от доставчика, за да установи изпълнението на условията за освобождаване от ДДС при вътреобщностна доставка на стоки.
- <sup>27</sup>Във връзка с това от съдебната практика произтича, че при липсата на конкретна разпоредба в Директивата за ДДС относно доказателствата, които трябва да представят данъчнозадължените лица, за да се ползват от освобождаването от ДДС, в правомощията на държавите членки е да определят — в съответствие с член 131 от тази директива — условията, при които освобождават вътреобщностните доставки, за да гарантират правилното и ясно прилагане на посочените освобождавания и да предотвратят всяка евентуална измама, избягване на данъци или злоупотреба. При упражняване на своите правомощия обаче държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципите на правна сигурност и на пропорционалност (решение Mecsek-Gabona, [EU:C:2012:547](#), т. 36 и цитираната съдебна практика).
- <sup>28</sup>Принципът на правна сигурност, следствие от който е принципът на защита на оправданите правни очаквания, изисква, от една страна, правните норми да бъдат ясни и точни, а от друга страна, прилагането им да е предвидимо за лицата (решение Plantanol, C-201/08, [EU:C:2009:539](#), т. 46 и цитираната съдебна практика).
- <sup>29</sup>Важно е да се напомни, че този принцип се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага. Следователно е необходимо данъчнозадължените лица да познават своите данъчни задължения, преди да

склучат сделка (вж. решение Teleos и др., [EU:C:2007:548](#), т. 48 и цитираната съдебна практика).

<sup>30</sup>В този контекст Съдът уточнява, че възложените на данъчнозадължено лице задължения в областта на доказването следва да се определят в зависимост от условията, изрично заложи в това отношение от националното право, и в зависимост от обичайната практика, установена за сходни операции (вж. решение Mecsek-Gabona, [EU:C:2012:547](#), т. 38).

<sup>31</sup>Затова ще противоречи на принципа на правната сигурност възможността държава членка, която е регламентирала условията за прилагане на освобождаването от ДДС на дадена вътреобщностна доставка, по-конкретно определяйки списък от документи, които да се представят на компетентните органи, и която първоначално е приела представените от доставчика документи като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, впоследствие да задължи този доставчик да заплати полагащия се за тази доставка ДДС, когато се окаже, че поради извършена от получателя на доставката измама, за която доставчикът не е знаел и не би могъл да знае, съответните стоки в действителност не са напуснали територията на държавата членка на доставката (вж. решение Teleos и др., [EU:C:2007:548](#), т. 50).

<sup>32</sup>Всъщност съгласно практиката на Съда в подобно положение, макар да изглежда, че не е налице никакво конкретно доказателство, позволяващо да се заключи, че въпросните стоки са били прехвърлени извън територията на държавата членка на доставката, фактът, че от данъчнозадължено лице се изисква да представи такова доказателство, не гарантира правилното и ясно прилагане на освобождаванията от ДДС. Напротив, това задължение поставя посоченото данъчнозадължено лице в положение на несигурност относно възможността за прилагане на освобождаването за вътреобщностната доставка или относно необходимостта да се включи ДДС в продажната цена (вж. решения Teleos и др., [EU:C:2007:548](#), т. 49 и 51, както и Mecsek-Gabona, [EU:C:2012:547](#), т. 41).

<sup>33</sup>В случая от акта за запитване следва, че българската данъчна администрация е издала акт за прихващане или възстановяване, основавайки се на документите, представени от Траум в съответствие с член 45 от Правилника за прилагане на ЗДДС, без обаче да изисква доказателство за истинността на подписа на получателя, положен върху тези документи, или представянето на пълномощно от подписалото лице. Едва в рамките на последваща данъчна ревизия посочената администрация формулира тези условия, които според запитващата юрисдикция представляват „допълнителни изисквания“.

<sup>34</sup>В противоречие с принципа на правна сигурност обаче би било да се откаже правото на освобождаване от ДДС във връзка с разглежданите в главното производство операции поради това, че в рамките на последваща ревизия, обхващаща тези операции, доставчикът не е представил такива допълнителни доказателства, при положение че представените от Траум

документи, приложени към декларацията му, са в съответствие със списъка от документи, които следва да се представят на българската данъчна администрация, съдържащ се в член 45 от Правилника за прилагане на ЗДДС, и първоначално те са били приети от същата администрация като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

<sup>35</sup>Що се отнася до отказа да се предостави освобождаване от ДДС във връзка с разглежданата в главното производство доставка, поради това че получателят не е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка към момента на осъществяването ѝ, действително е вярно, че предоставянето на идентификационен номер по ДДС е доказателство за данъчния статут на данъчнозадълженото лице за целите на прилагането на посочения данък и улеснява данъчния контрол върху вътреобщностните операции (вж. в този смисъл решение *Mecsek-Gabona*, [EU:C:2012:547](#), т. 60).

<sup>36</sup>Като се има предвид обаче, че задължението да се проверява качеството на данъчнозадълженото лице се носи от компетентния национален орган, преди последният да предостави на данъчнозадълженото лице идентификационен номер по ДДС, евентуална нередовност, засягаща регистъра на данъчнозадължените лица, не би могла да води до лишаването на стопански субект, който се основава на фигуриращите в посочения регистър данни, от освобождаването, от което той би имал право да се ползва. В този смисъл Съдът е постановил, че би противоречало на принципа на пропорционалност доставчикът да бъде считан за задължен по ДДС с единствения довод, че е станало ретроактивно заличаване на идентификационния номер по ДДС на приобретателя (вж. в този смисъл решение *Mecsek-Gabona*, [EU:C:2012:547](#), т. 63 и 64).

<sup>37</sup>В рамките на спора, предмет на главното производство, Траум представя на българската данъчна администрация две фактури, в които е посочен гръцкият идентификационен номер по ДДС на дружеството *Evangelos gaitadzis*, с цел да установи правото си на освобождаване от ДДС в съответствие с член 45, алинея 1, буква а) от Правилника за прилагане на ЗДДС. След проверка на посочената администрация в базата данни *VIES* информацията е потвърдена в акта за прихващане или възстановяване от 2 ноември 2009 г. Поради това посочената администрация първоначално е изразила съгласие и е приела, че в съответствие с условието, предвидено в член 7, алинея 1 от ЗДДС, получателят е бил данъчнозадължено лице по ДДС в друга държава членка. Едва в рамките на последваща ревизия същата администрация е констатирала, че последното условие не е било изпълнено. При това положение отказът да се предостави освобождаване от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка би бил в противоречие с принципите на правна сигурност и на пропорционалност.

<sup>38</sup>Що се отнася до обстоятелството, отбелязано от Директора в писменото му становище, че Траум е трябвало да докаже с други средства, че дружеството

Evangelos gaitadzis е било данъчнозадължено лице, действащо в това качество в друга държава членка, и неговите вътреобщностни придобивания подлежат на облагане с ДДС, от акта за преюдициално запитване е видно, че това изискване не е предвидено в разглежданата в главното производство национална правна уредба, а освен това не е било формулирано преди издаването на акта за прихващане или възстановяване от българската данъчна администрация, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

<sup>39</sup>В писменото си становище Директорът сочи още, че Траум не е действало добросъвестно и не е положило дължимата грижа, за да се увери в истинността на документите, представени в подкрепа на искането му за освобождаване от ДДС. Той сочи евентуалното наличие на измама, извършена от дружеството Evangelos gaitadzis по отношение на гръцката данъчна администрация. Във връзка с това Директорът по-специално твърди, че с оглед на отговорите на превозвачите, дадени по време на данъчната ревизия във връзка с разглежданата в главното производство доставка, съществуват съмнения, че представените транспортни документи отговарят на действителното фактическо положение.

<sup>40</sup>В акта за преюдициално запитване обаче няма данни, позволяващи да се направи извод, че разглежданата в главното производство доставка е била част от данъчна измама или че Траум не е действало добросъвестно в контекста на евентуално извършена от получателя измама.

<sup>41</sup>В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производството, образувано на основание член 267 ДФЕС, Съдът няма компетентност да проверява, нито пък да преценява фактическите обстоятелства, свързани с делото по главното производство. Следователно националната юрисдикция е задължена да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по това дело, за да определи дали Траум е действало добросъвестно и е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната операция не го довежда до участие в данъчна измама (вж. по аналогия решение *Mecsek-Gabona*, [EU:C:2012:547](#), т. 53).

<sup>42</sup>В хипотезата, при която тази юрисдикция стигне до извода, че с оглед на обективни данни е доказано, че Траум е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от получателя измама, и че не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от правото на освобождаване от ДДС би могло да му бъде отказано (вж. в този смисъл решение *Mecsek-Gabona*, [EU:C:2012:547](#), т. 54).

<sup>43</sup>С оглед на изложените съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 138, параграф 1 и член 139, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат при обстоятелства като разглежданите в главното производство данъчната



администрация на държава членка да откаже възможността за упражняване на правото на освобождаване от ДДС във връзка с вътреобщностна доставка поради това, че получателят не е бил регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, а доставчикът не е доказал нито истинността на подписа в документите, приложени към декларацията във връзка с доставката, за която се твърди, че е освободена, нито представителната власт на лицето, подписало тези документи от името на получателя, при положение че доказателствата, обосноваващи правото на освобождаване, представени от доставчика в подкрепа на декларацията му, са в съответствие със списъка с документи, които следва да бъдат представени на тази администрация, предвиден в националното право, и тези доказателства първоначално са били приети от посочената администрация като обосноваващи доказателства, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

### *По третия въпрос*

- <sup>44</sup>С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че поражда директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позовават на него срещу държавата пред националните юрисдикции във връзка с освобождаването от начисляване на ДДС при вътреобщностна доставка.
- <sup>45</sup>Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни по своето съдържание, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, независимо от качеството, в което тя действа (вж. в този смисъл решения *Portgás*, C-425/12, [EU:C:2013:829](#), т. 18 и 23, както и *Association de médiation sociale*, C-176/12, [EU:C:2014:2](#), т. 31 и цитираната съдебна практика).
- <sup>46</sup>В случая член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда задължение за държавите членки да освобождават доставката на стоки, отговаряща на изброените в него условия.
- <sup>47</sup>Макар член 131 от тази директива да оставя на държавите членки определено право на преценка при приемането на условията за освобождаване от ДДС, предвидени в член 138 от нея, с цел да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, това обстоятелство все пак не засяга точния и безусловен характер на предписаното в последния член задължение за освобождаване (вж. по аналогия решение *Association de médiation sociale*, [EU:C:2014:2](#), т. 33).
- <sup>48</sup>От това следва, че член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че поражда директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позовават на него срещу държавата пред националните юрисдикции във връзка с освобождаването от начисляване на ДДС при вътреобщностна доставка.

## По съдебните разноски

<sup>49</sup>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 (пети състав) реши:

- <sup>1)</sup>Член 138, параграф 1 и член 139, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат при обстоятелства като разглежданите в главното производство данъчната администрация на държава членка да откаже възможността за упражняване на правото на освобождаване от данък върху добавената стойност във връзка с вътреобщностна доставка, поради това че получателят не е бил регистриран за целите на този данък в друга държава членка, а доставчикът не е доказал нито истинността на подписа в документите, приложени към декларацията във връзка с доставката, за която се твърди, че е освободена, нито представителната власт на лицето, подписало тези документи от името на получателя, при положение че доказателствата, обосноваващи правото на освобождаване, представени от доставчика в подкрепа на декларацията му, са в съответствие със списъка с документи, които следва да бъдат представени на тази администрация, предвиден в националното право, и тези доказателства първоначално са били приети от посочената администрация като обосноваващи доказателства, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.**
- <sup>2)</sup>Член 138, параграф 1 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/88, трябва да се тълкува в смисъл, че поражда директен ефект, позволяващ на данъчнозадължените лица да се позовават на него срещу държавата пред националните юрисдикции във връзка с освобождаването от начисляване на данък върху добавената стойност при вътреобщностна доставка.**

Подписи