Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. MENGOZZI
представено на 22 март 2018 година[1]

Дело C-108/17

UAB Enteco Baltic
срещу
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
в присъствието на
Vilniaus teritorinė muitinė

(Преюдициално запитване, отправено от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) —Член 14, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО — Член 138, параграф 1, член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директива 2006/112 — Освобождаване от ДДС при внос, последван от освободена вътреобщностна доставка — Стоки, изпратени или превозени от трета държава до държава членка, различна от държавата членка на пристигане — Съобщаване от вносителя на регистрационния номер по ДДС на купувача в държавата членка по местоназначение — Формално или материалноправно изискване за правото на освобождаване при внос — Документи, достатъчни за доказване на изпращането на стоки до друга държава членка — Понятие и условия за прехвърляне на правото на разпореждане със стоките на приобретателя — Добросъвестност на вносителя — Знание на данъчнозадълженото лице за участието на приобретателя в данъчна измама — Приемане на декларациите на вносителя от компетентния орган — Правна сигурност — Евентуално задължение на компетентния орган да съдейства на данъчнозадълженото лице при събирането на информацията, необходима за доказването на спазването на условията за освобождаване“

I. Въведение

1. С настоящото преюдициално запитване Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва) по същество отправя до Съда въпроси относно тълкуването на член 14, параграф 1, на член 138, параграф 1, както и на член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[2], изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 година по отношение на избягване на данъци при внос[3] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципа за защита на правната сигурност.

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15.

3 ОВ L 175, 2009 г., стр. 12.

2. Седемте преюдициални въпроса, отправени от запитващата юрисдикция, са поставени във връзка с вноса от UAB Enteco Baltic в Литва на горива с произход от Беларус, предназначени да бъдат предмет на вътреобщностна доставка до други държави членки.

3. Най-деликатният въпрос, който се поставя по настоящото дело, е дали задължението на вносител като Enteco Baltic да съобщи на компетентните органи на държавата членка на вноса идентификационния номер по ДДС на своя клиент, издаден в държавата членка по местоназначение на стоките, представлява просто формално изискване, или е материалноправно изискване за правото на освобождаване от ДДС при внос, считано от влизане в сила на Директива 2009/69, с която такова задължение е въведено в самия текст на Директива 2006/112.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС „[д]оставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5. Член 20 от тази директива определя „вътреобщностното придобиване на стоки“ като „придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките“.

6. Съгласно член 131 от посочената директива:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други разпоредби [от правото на Съюза] 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“.

7. Член 138, параграф 1 от същата директива предвижда:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на [Съюза], 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“.

8. Член 143 от Директива 2006/112 е изменен с Директива 2009/69, като в член 2, параграф 1, първа алинея от нея се определя срок за транспониране 1 януари 2011 г. Съображения 3—5 от Директива 2009/69 гласят:

„(3) Вносът на стоки се освобождава от [ДДС], ако е последван от доставка или прехвърляне на тези стоки на данъчно задължено лице в друга държава членка. Условията, при които се предоставя такова освобождаване, се определят от държавите членки. Все пак опитът показва, че различията в прилагането се използват от търговците за избягване на плащането на ДДС върху стоки, внесени при посочените обстоятелства.

(4) С цел да се предотврати това използване, е необходимо за определени сделки на общностно равнище да се определят минималните условия, при които се прилага това освобождаване.

(5) Тъй като поради тези причини целта на настоящата директива да разреши проблемите, свързани с неплащането на ДДС, не може да бъде постигната в достатъчна степен от държавите членки и следователно може да бъде постигната по-добре на общностно равнище, Общността може да приеме мерки в съответствие с принципа на субсидиарност, уреден в член 5 от Договора [ЕО]. Съгласно принципа на пропорционалност, посочен в същия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигането на тази цел“.

9. Съгласно член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

г) вноса на стоки, изпращани или превозвани от трета територия или трета държава в държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превоза на стоките, когато доставката на такива стоки от вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС, е освободена по член 138;

[…]

2. Предвиденото в параграф 1, буква г) освобождаване се прилага в случаите, когато вносът на стоки е последван от доставка на стоки, която е освободена съгласно член 138, параграф 1 и параграф 2, буква в), само ако в момента на вноса вносителят е предоставил на компетентните органи на държавата членка на вноса най-малко следните данни:

а) своя идентификационен номер по ДДС, издаден в държавата членка на вноса, или идентификационния номер по ДДС на своя данъчен представител — платец на ДДС, издаден в държавата членка на вноса;

б) идентификационния номер по ДДС на клиента, за когото се доставят стоките в съответствие с член 138, параграф 1, издаден в друга държава членка, или своя собствен идентификационен номер по ДДС, издаден в държавата членка, в която завършва изпращането или превозът на стоките, когато те са предмет на прехвърляне в съответствие с член 138, параграф 2, буква в);

в) доказателството, че внесените стоки са предназначени да бъдат превозени или изпратени от държавата членка на вноса до друга държава членка.

Независимо от това държавите членки могат да предвидят посоченото в буква в) доказателство да се представя само по искане на компетентните органи“.

10. Съгласно член 157, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС „[д]ържавите членки могат да освободят […] вноса на стоки, които са предназначени да бъдат поставени под складов режим, различен от режима на митнически склад“.

11. Член 167 от посочената директива предвижда, че правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

Б. Литовското право

12. Член 35 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва за ДДС, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„1. Внесени стоки се освобождават от ДДС, ако към момента на вноса е известно, че са предназначени за износ и ще бъдат превозени до друга държава членка, като доставката на стоки от вносителя от Република Литва до друга държава членка се облага с нулева ставка на ДДС съгласно глава VI от настоящия закон.

2. Разпоредбите на настоящия член са приложими, ако вносителят е регистриран като данъчнозадължено лице по ДДС в Република Литва и стоките бъдат превозени до друга държава членка не по-късно от един месец от датата на данъчното събитие, посочено в член 14, параграф 12 или 13 от настоящия закон. По-дълъг срок за превоз на стоките може да се определи по обективни причини.

3. Условията и редът за прилагане на настоящия член се определят от националната митническа служба [(наричана по-нататък „НМС“)] съвместно с централната данъчна администрация“.

13. Съгласно член 49, параграф 1 от Закона за ДДС:

„Нулева ставка на ДДС се прилага за стоките, доставени на лице, регистрирано като данъчнозадължено лице по ДДС в друга държава членка, изнесени от националната територия до друга държава членка [без да се взема предвид лицето, което превозва стоките, независимо дали става въпрос за доставчика, за купувача или за всяко трето лице, към което те биха се обърнали]“.

14. Член 56 от Закона за ДДС относно „[о]снование за прилагането на нулева ставка на ДДС“ предвижда по-специално:

„1. […] Данъчнозадължено лице по ДДС, което е приложило нулева ставка на ДДС съгласно член 49 от настоящия закон, трябва да разполага с доказателства за износа на стоките от националната територия, а когато нулевата ставка на ДДС е приложена при доставката на стоки на данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка, с доказателства, че лицето, за което са изнесени стоките, е данъчнозадължено лице по ДДС в друга държава членка […].

[…]

4. Независимо от другите разпоредби на настоящия член данъчната администрация има право, в съответствие с условията, предвидени в Mokesčių administravimo įstatymas [Закон за данъчната администрация], да изисква представянето на допълнителни доказателства, позволяващи да се прецени основанието за прилагане на нулева ставка на ДДС. Ако данъчнозадължено за целите на ДДС лице не е в състояние да посочи валидни основания за прилагането на нулева ставка на ДДС по отношение на доставката на стоки, придобиването на стоки в друга държава членка или предоставянето на услуги, такава сделка следва да се обложи със стандартната ставка на ДДС или с намалена ставка, ако такава е предвидена за такива стоки или услуги.

[…]

5. Независимо от другите разпоредби на настоящия член данъчната администрация има правомощието по собствена инициатива или чрез оправомощените органи за държавна принуда да събере допълнителни доказателства, позволяващи преценка на основанието за прилагане на нулева ставка на ДДС. След събиране на доказателства, че нулевата ставка на ДДС е приложена неоснователно по отношение на доставката на стоки, придобиването на стоки в друга държава членка или за предоставянето на услуги, такава сделка следва да се обложи със стандартната ставка на ДДС или с намалена ставка, ако такава е предвидена за такива стоки или услуги“.

15. Точка 4 от „Правилника за освобождаване от ДДС при внос на стоки, внасяни и доставяни в друга държава — членка на Европейския съюз“ (наричан по-нататък „Правилникът“), одобрен с решение № 1B-439/VA-71 на директора на НМС (отдел „Митници“ към Министерството на финансите на Република Литва, наричан по-нататък „отдел „Митници“) и на началника на Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна инспекция към Министерството на финансите, Литва, наричана по-нататък „Инспекцията“) от 29 април 2004 г., гласи следното:

„4. Стоките, внасяни на националната територия, се освобождават от ДДС, ако са изпълнени всички посочени по-долу условия:

4.1) в момента на вноса е известно, че стоките са предназначени за износ и ще бъдат превозени до друга държава членка;

4.2) вносителят на стоките е данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС на националната територия при приемането на митническата декларация за внос с оглед на митническия контрол;

4.3) доставката на внасяните от Република Литва в друга държава членка стоки съгласно разпоредбите на дял VI от Закона за ДДС е освободена, като се прилага нулева ставка на ДДС;

4.4) вносителят доставя на данъчнозадълженото лице от другата държава членка същите стоки като внесените от него на националната територия;

4.5) стоките са превозени до другата държава членка не по-късно от един месец от датата на данъчното събитие, посочено в член 14, параграф 12 или 13 от Закона за ДДС, или в удължения срок за превоз до друга държава членка, предвиден в разпоредбите на точка 5 от Правилника“.

16. Съгласно точка 7 от Правилника:„7. За целите на митническия контрол, заедно с митническата декларация за внос освен другите документи се предоставят:

7.1) удостоверение за регистрация за целите на ДДС на вносителя и копие от него (удостоверение за регистрация по ДДС, което се връща след проверка на копието от него);

7.2) документите, доказващи, че внесените на територията на страната стоки са предназначени за превоз и ще бъдат превозени до друга държава членка (превозни документи или по-специално договор)“.

17. Правилникът е допълнен с точка 7[1] с решение № 1B-773/VA-119 от 28 декември 2010 г. на директора на НМС и на началника на Инспекцията, влязло в сила на 1 януари 2011 г. Посочената точка 7[1] предвижда:

„Вносителят трябва незабавно да уведоми писмено регионалната митническа служба при промяна на мястото за съхранение на стоките или на техния купувач (данъчнозадълженото лице на другата държава членка и/или на държавата членка, до която ще бъдат доставени стоките, посочени в представените с оглед митническия контрол документи), като представи нови доказателства за причините за промените и приложи копия от удостоверителните документи“.

18. Точка 27.49.1.7. от „Указания за попълване на Единния административен документ“, одобрени с решение № 1B-289 от 13 април 2004 г. на директора на НМС, изисква от вносителя да укаже азбучния код на държавата — членка на Европейския съюз, за която се изнасят стоките, който е в сила при приемането на декларацията за внос, и личния идентификационен номер по ДДС на получателя на стоките, предоставен от компетентните органи на държавата — членка на Европейския съюз, ако необщностни стоки, които са освободени от ДДС по силата на член 35 от Закона за ДДС, са оставени в свободно обращение и са внесени на националния пазар.

III. Обстоятелствата по делото в главното производство, преюдициални въпроси и производство пред Съда

19. Enteco Baltic е дружество, установено в Литва. То извършва търговия на едро с горива.

20. В периода 2010—2012 г. Enteco Baltic внася в Литва горива с произход от Беларус. Тези горива са поставени под режим, наречен „митнически режим 42“[4], който позволява пускането им в свободно обращение при освобождаване от ДДС при вноса. В декларациите за внос това дружество указва идентификационния номер по ДДС на приобретател, установен в друга държава членка, на когото то възнамерява да достави стоките. То съхранявало последните в складове за акцизни стоки, принадлежащи на други литовски предприятия.

21. Enteco Baltic продава тези горива на дружества, установени в Полша, в Словакия и в Унгария, въз основа на писмени договори и индивидуални поръчки. Тези договори предвиждат доставка „франко завода“ (ex-works)[5]. Така Enteco Baltic е било длъжно само да предаде горивата на купувачите в Литва, които са отговаряли за по-нататъшния превоз до държавата членка по местоназначение.

22. Приобретателите изпращали конкретните си поръчки до Enteco Baltic чрез електронна поща, като посочвали по-специално данните на представителите, които ще вдигат поръчаните стоки и данните относно данъчните складове[6], до които се превозвали тези стоки. Съставените от Enteco Baltic фактури по ДДС обикновено се изпращали на купувачите по електронна поща.

4 Този режим се нарича „митнически режим 42“ или „митническа процедура 42“ поради обстоятелството, че за да се ползва от освобождаване от ДДС, вносителят на стоките трябва да впише в квадратче № 37 на единния административен документ код, който започва с 42. Този режим позволява освободен от ДДС внос на стоките, които след това са предмет на вътреобщностна доставка, с опростени формалности и по-ниски разходи.

5 В рамките на такъв търговски договор продавачът се задължава само да предаде стоките за износ, а приобретателят понася всички рискове, свързани с техния превоз.

6 В преюдициалното запитване се споменават само складове, намиращи се в Полша.

23. За целите на превоза, за стоките се изготвяли електронни транспортни документи като за акцизни стоки, както и товарителници CMR[7]. Посочените документи били попълвани от отговорните служители от данъчния склад на изпращача и в тях се посочвали по-специално мястото на изпращане на стоките (а именно данъчният склад на изпращане), техният купувач и мястото на получаване (а именно данъчният склад, до който се транспортирали стоките).

24. След доставка на стоките в данъчните складове по местоназначение[8] Enteco Baltic получавало потвърждение e-ROR[9] за доставката и за приключването на електронния транспортен документ. Обикновено то получавало също товарителниците CMR с потвърждение от данъчните складове по местоназначение за получаването на стоките.

25. Понякога Enteco Baltic продавало стоки на данъчнозадължени лица, различни от лицата, чиито идентификационни номера били посочени в декларациите за внос. Данните за тези данъчнозадължени лица в други държави членки, включително техният идентификационен номер по ДДС, били винаги предоставяни на Инспекцията в месечните отчети за доставка на стоките в други държави членки.

26. През 2012 г. Vilniaus teritorinė muitinė (Регионална митническа служба Вилнюс, Литва) (наричана по-нататък „Митническа служба Вилнюс“) извършва частична проверка на декларациите за внос, отнасящи се за периода 1 април 2010 г.—31 май 2012 г. и установява нередности в идентификационните номера по ДДС. Тя ги поправя.

27. През 2013 г. Инспекцията получава от полската, словашката и унгарската данъчна администрация информация за евентуална измама при прилагането на митнически режим 42. По-специално, тези администрации посочват, че не могат да удостоверят получаването на въпросните горива от купувачите и че тези купувачи не са декларирали ДДС за съответния период.

28. Въз основа на тази информация през 2013 г. Инспекцията извършва данъчна проверка. При проверката се установява, че Enteco Baltic е представило достатъчно доказателства за извеждането на стоките от страната и за действителното прехвърляне върху приобретателите на правото да се разпореждат с тях като собственици. Според Инспекцията не е установено при разглежданите сделки Enteco Baltic да е действало небрежно или непредпазливо.

29. През 2014 г. и 2015 г. Митническа служба Вилнюс извършва нова проверка, чийто предмет и период отчасти съвпадат с тези на проверката, извършена от Инспекцията през 2013 г. В резултат на новата проверка Митническа служба Вилнюс установява, че Enteco Baltic не е доставило горивата до посочените в декларациите за внос данъчнозадължени лица или не е доказало, че горивата са превозени и че правото да се разпореждат с тях като собственици е прехвърлено на лицата, посочени във фактурите по ДДС.

30. Enteco Baltic се обръща към полско дружество за икономическо разузнаване, за да получи допълнителна информация за въпросните превози и отправя искане към Митническа служба Вилнюс да изиска от полските данъчни складове информацията, която дружеството за разузнаване не е могло да получи. Това искане е отхвърлено.

7 Товарителницата CMR (въведена въз основа на подписаната в Женева на 19 май 1956 г. Конвенция за договора за международен автомобилен превоз на стоки (CMR), *Recueil des traités*, 1961, vol. 399, p. 189) е документ за превоз по суша, който трябва да бъде съставен преди извършване на международен превоз на стоки от една от страните по договора за превоз. Товарителницата CMR удостоверява по-специално изпращането на стоките от момента на полагане на подписа на превозвача върху нея.

8 Вж. бележка под линия 6 по-горе.

9 Безспорно е, че e-ROR е изготвено от получателя електронно потвърждение за получаването на акцизните стоки.

31. На 25 ноември 2015 г. Митническа служба Вилнюс приема доклад за проверка, в който констатира, че Enteco Baltic неоснователно е освободило вноса на горива с произход от Беларус. Тя разпорежда на дружеството да заплати ДДС в размер на 3 220 822 EUR заедно с глоби и лихви за забава.

32. НМС потвърждава тези заповеди с решение от 16 март 2016 г. В това решение НМС уточнява, че освобождаването при вноса може да се приложи само ако правото на разпореждане със стоките е прехвърлено пряко на друг платец на ДДС в друга държава членка. В конкретния случай Enteco Baltic не можело да се ползва от това освобождаване, тъй като горивото било доставено в полски данъчни складове, чиито идентификационни номера по ДДС не били посочени във фактурите за ДДС.

33. Enteco Baltic обжалва това решение пред Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия за данъчните спорове към правителството, Литва) (наричана по-нататък „Комисия за данъчни спорове“). С решение от 1 юни 2016 г. тя връща жалбата за разглеждане пред НМС.

34. Както Enteco Baltic, така и НМС сезират запитващата юрисдикция, като по-специално искат отмяна на решението на Комисията за данъчни спорове.

35. Пред посочената юрисдикция, Enteco Baltic и НМС спорят по последиците от доставката на горива на данъчнозадължени лица в други държави членки, чиято самоличност не е посочена в декларациите за внос. Посочената юрисдикция отбелязва, че в месечните извлечения за доставки на стоки в други държави членки Enteco Baltic е предоставило на Инспекцията всички данни за купувачите, включително техния идентификационнен номер по ДДС, без да укрива самоличността на действителните приобретатели.

36. Освен това запитващата юрисдикция си поставя въпроси относно доказателствената стойност на товарителниците CMR, на административните документи в електронна форма е-АД (наричани по-нататък „документ е-АД“ [10]), както и на документите e-ROR.

37. Запитващата юрисдикция иска също да получи разяснения относно точното определение на доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС в хипотезата, в която правото на разпореждане със стоките като собственик не е било прехвърлено пряко на купувача, а на превозвачи или на полски данъчни складове. Тя посочва, че пред нея Enteco Baltic се позовава на съдебната практика относно правото на приспадане на ДДС.

38. Освен това запитващата юрисдикция иска да установи дали, както приема Комисията за данъчни спорове, добросъвестността на доставчика е или може да бъде допълнително условие за освобождаване от ДДС при внос.

39. На последно място, тази юрисдикция иска да получи уточнения относно преценката на относимостта на доказателствата с оглед прилагането на Директивата за ДДС.

10 Съкращение на „electronic-Administrative Document“. Електронният административен документ е предвиден в Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12) и трябва да отговаря на изискванията на Регламент (ЕО) № 684/2009 на Комисията от 24 юли 2009 година за прилагане на Директива 2008/118/ЕО на Съвета по отношение на компютризираните процедури за движението на акцизни стоки под режим отложено плащане на акциз (ОВ L 197, 2009 г., стр. 24). Този документ дава възможност за ползване на режима отложено плащане на акциз.

40. При тези обстоятелства Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че забранява на данъчен орган на държава членка да откаже да приложи освобождаването, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от същата директива, единствено на основание, че към момента на вноса е планирано стоките да се доставят на едно данъчнозадължено за целите на ДДС лице и поради това неговият идентификационен номер по ДДС е посочен в декларацията за внос, но по-късно, след промяна на обстоятелствата, стоките са превозени до друго данъчнозадължено (за целите на ДДС) лице, като на публичния орган е предоставена цялата информация относно самоличността на действителния купувач?

2) При обстоятелства като посочените в настоящия случай, може ли член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че документи, които не са били оспорени (e-АД товарителници и e-ROR потвърждения), потвърждаващи превозването на стоките от данъчен склад на територията на една държава членка до данъчен склад в друга държава членка, могат да се считат за достатъчни доказателства за действителния износ на стоките за друга държава членка?

3) Следва ли член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че забранява на данъчните органи на държава членка да откажат да приложат освобождаването, предвидено в същата разпоредба, ако правото на разпореждане е прехвърлено на купувача на стоките не пряко, а посредством посочените от него лица (транспортни предприятия/данъчни складове)?

4) Противоречи ли на принципите на неутралитет на ДДС и на защита [на оправданите правни очаквания] административна практика, съгласно която понятието за прехвърляне на правото на разпореждане и изискванията относно доказателствата, които трябва да се представят за удостоверяването на такова прехвърляне, се тълкуват по различен начин в зависимост от обстоятелството дали е приложим член 167 или член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС?

5) Включва ли в своя обхват принципът на добросъвестност във връзка с облагането с ДДС и правото на лицата на освобождаване от ДДС при внос (съгласно член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС) в случаи като този в главното производство, а именно когато митническият орган отказва на данъчнозадължено лице правото на освобождаване от ДДС при внос, тъй като не са изпълнени условията за последваща доставка на стоки в рамките на Европейския съюз (съгласно разпоредбите член 138 от Директивата за ДДС)?

6) Следва ли член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че забранява административна практика на държава членка, съгласно която допускането, че, на първо място, правото на разпореждане не е прехвърлено на конкретен договорен партньор, и на второ място, че данъчнозадълженото лице е знаело или е могло да знае за възможна измама с ДДС, извършена от договорния партньор, се основава на факта, че предприятието е осъществявало връзка с договорния партньор чрез електронни съобщителни средства и че при направена проверка от данъчен орган е установено, че договорните партньори не извършват дейност на посочените адреси и не са декларирали ДДС върху сделките с данъчнозадълженото лице?

7) Следва ли член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че макар тежестта за доказване на правото на освобождаване от данък да е за данъчнозадълженото лице, това все пак не означава, че при разглеждането на въпроса за прехвърлянето на правото на разпореждане компетентните публични органи не са длъжни да събират информация, достъпна само за публичните органи?“.

41. Писмени становища по посочените въпроси са представили Enteco Baltic, литовското правителство, както и Европейската комисия. Тези заинтересовани страни са изслушани от Съда и в съдебното заседание от 25 януари 2018 г.

IV. Анализ

42. Член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС по същество въвежда освобождаване при вноса на стоки, изпратени от трета страна в държава членка, когато този внос е последван от вътреобщностна доставка, извършена от вносителя и освободена съгласно член 138 от тази директива.

43. По делото в главното производство, от представените от запитващата юрисдикция разяснения, се установява, че Enteco Baltic първоначално се е ползвало от освобождаването, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, като вносител в Литва на горива от Беларус, предназначени за доставка на купувачи в Полша, Словакия и Унгария, тъй като тази вътреобщностна доставка е освободена от ДДС. Разглежданият в делото в главното производство период се отнася за внос на горива, осъществен от 1 април 2010 г. до 31 май 2012 г.

44. В резултат на различни проверки в Enteco Baltic, последиците от които ще разгледам по-късно, литовската митническа служба приема, че това дружество в крайна сметка е платец на ДДС. По същество, както се установява от акта за запитване, Enteco Baltic е упреквано за това, че в момента на вноса е посочило идентификационен номер по ДДС, който в крайна сметка не съответства на номера на действителните приобретатели, и/или че не е доказало, че внесените горива са били предназначени за доставка в друга държава членка.

45. Всъщност от член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС следва, че предвиденото в член 143, параграф 1, буква г) от тази директива освобождаване се прилага в случай на внос, последван от вътреобщностна доставка, само ако в момента на вноса, вносителят предостави на компетентния орган на държавата членка на вноса по-специално, от една страна, идентификационния номер по ДДС, издаден в друга държава членка на клиента, на когото се доставят стоките съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, и от друга страна, доказателството, че внасяните стоки са предназначени да бъдат превозени или изпратени от държавата членка на вноса до друга държава членка.

46. С оглед на текста на член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС *на пръв поглед* делото в главното производство би могло лесно да бъде решено. Всъщност възможно е, както предлага Комисията в писменото си становище, да се приеме, че поставените в този член условия не трябва да се разглеждат като чисто формални, а като материалноправни изисквания за правото на освобождаване от ДДС при внос. От това би следвало, че неизпълнението на едно от тези условия би довело до отказ да се допусне това освобождаване или както по делото в главното производство по отношение на Enteco Baltic, да се изиска връщането на ДДС от вносителя.

47. Струва ми се обаче, че предложеният от Комисията в писменото ѝ становище подход не само не отчита донякъде по-особените обстоятелства по делото в главното производство, но и по-съществено не отчита трудностите при обвързването на предвидените в член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС изисквания с условията за освобождаване на

вътреобщностна доставка съгласно член 138, параграф 1 от тази директива особено що се отнася до задължението на вносителя в момента на вноса да съобщи регистрационния номера по ДДС на клиента, на когото се доставят стоките. Впрочем самата Комисия силно нюансира собственото си становище по време на съдебното заседание пред Съда или дори твърди противното [11].

48. Поставените от запитващата юрисдикция седем въпроса се отнасят до естеството, обхвата и спазването на посочените по-горе две изисквания, предвидени в член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС, предвид фактическите обстоятелства по делото в главното производство, по-специално свързаните с доказването на изпращането и прехвърлянето на собствеността на горивата, както и с поведението на литовските данъчни и митнически органи.

49. Като отчитам тези фактически обстоятелства, първо ще разгледам първия преюдициален въпрос, който се отнася до съобщаването на идентификационния номер по ДДС на клиента на вносителя, предвидено в член 143, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС (раздел А по-долу). На второ място, ще бъдат разгледани останалите шест въпроса, отправени от запитващата юрисдикция, които се отнасят до член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, а именно доказването, че внасяните стоки са предназначени за доставка в държава членка, различна от държавата членка на вноса (раздел Б, по-долу).

А. По изискването за съобщаване на идентификационния номер по ДДС на клиента на вносителя, предвидено в член 143, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС (първи преюдициален въпрос)

50. Както вече подчертах, освобождаването на вноса от ДДС, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, зависи от това дали е налице последваща вътреобщностна доставка, която сама по себе си е освободена съгласно на член 138 от тази директива.

51. Съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Съюза, 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.

52. Съгласно постоянната съдебна практика освобождаването от ДДС на основание на вътреобщностна доставка на стока става приложимо само ако са изпълнени три условия, а именно когато, първо, правото на разпореждане като собственик с тази стока е прехвърлено на лицето, придобиващо стоката, второ, доставчикът докаже, че посочената стока е изпратена или превозена в друга държава членка, и трето, вследствие на това изпращане или превозване същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката [12].

53. Следователно тези три условия представляват материалноправни изисквания, които трябва да бъдат спазени, за да може доставчикът да се ползва от освобождаване на вътреобщностна доставка съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

11 Вж. точка 72 от настоящото заключение.

12 Вж. по-специално в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 42), от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 31), от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 24) и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 30).

54. Както Съдът вече е постановил, тези условия са изброени изчерпателно в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС[13]. Ето защо те не обхващат задължението за доставчика да съобщи издадения в държавата членка по местоназначение идентификационен номер по ДДС на приобретателя.

55. Всъщност, независимо от голямото значение на идентификационния номер по ДДС на данъчнозадължените лица за доброто функциониране на системата на ДДС[14], Съдът приема, че наложеното от националното право изискване за доставчика да съобщи идентификационния номер по ДДС на придобиващото доставените стоки лице, е формално изискване, чието неизпълнение не може независимо от неизпълнението на материалноправните условия за вътреобщностна доставка по принцип да постави под въпрос правото на този доставчик да получи освобождаване от ДДС за тази сделка[15].

56. Съдът обвързва тази констатация с две условия, представляващи двете хипотези, при които неизпълнението на формално изискване може да доведе до загуба на правото на освобождаване от ДДС.

57. Става въпрос, от една страна, за случая, при който данъчнозадълженото лице е участвало в данъчна измама, застрашила правилното функциониране на общата система на ДДС, и при който това данъчнозадължено лице следователно не е действало добросъвестно и не е взело всички мерки, които могат разумно да се изискват от него, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама[16].

58. От друга страна, 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[17].

59. По делото в главното производство, както от представената от запитващата юрисдикция информация, така и от предоставените в съдебното заседание обяснения от литовското правителство, е видно, че данъчният орган, а именно Инспекцията, която е длъжна да провери по време на извършената през 2013 г. проверка спазването на условията, свързани с *вътреобщностната доставка*, приема, че Enteco Baltic е представило достатъчно доказателства, че стоките са напуснали територията на Литва, както и че на приобретателите действително е прехвърлено правото на разпореждане със стоките като собственик, без да е установено, че по време на разглежданите сделки Enteco Baltic е действало небрежно или непредпазливо.

13 Вж. решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 59), от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 29) и от 26 юли 2017 г., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, т. 47).

14 Припомням в това отношение, че член 214, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС приканва държавите членки да предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че всяко данъчнозадължено лице ще бъде идентифицирано чрез индивидуален номер — посоченият в член 215 от тази директива индивидуален идентификационен номер по ДДС. Също така, освен в член 143, параграф 2 от тази директива, този номер се споменава в няколко разпоредби на този акт, какъвто е случаят с член 226 относно съдържанието на фактурите или член 365 относно справка-декларацията за ДДС. В контекста на вътреобщностни сделки Съдът отбелязва също така, че този номер цели да улесни определянето на държавата членка, в която се извършва крайното потребление на доставените стоки: вж. по-специално решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 27 и цитираната съдебна практика).

15 Вж. в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 59—63), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 51 и 52), от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 40), както и от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 32).

16 Вж. по-специално решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 39 и 40 и цитираната съдебна практика).

17 Решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 42 и цитираната съдебна практика).

60. С оглед тези констатации относно спазването на условията по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, които следва да се вземат предвид, съгласно предоставените на Съда данни допуснатите от Enteco Baltic грешки във връзка със съобщаването на идентификационния номер на приобретателя или приобретателите в държавите членки по местоназначение на горивата при това положение не са попречили на Инспекцията да установи спазването на материалноправните изисквания за вътреобщностната доставка.

61. На този етап следва да се разгледа дали органите на държавата членка все пак могат да поставят правото на освобождаване при вноса на доставените стоки — сделка, която предхожда вътреобщностната доставка — в зависимост от условието вносителят да съобщи в момента на вноса идентификационния номер по ДДС на приобретателя, т.е. на получателя на вътреобщностната доставка.

62. Както ясно се вижда от представената от литовското правителство информация, в националното право съществува такова изискване спрямо вносителя от 2004 г.

63. Според мен обаче до извършеното с Директива 2009/69 изменение на Директива 2006/112 това изискване, което изобщо не е било предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, е трябвало да се квалифицира като формално изискване по смисъла на цитираната в точка 55 от настоящото заключение съдебна практика. Ето защо само по себе си то не е могло да представлява валидно основание за отказ от освобождаване при вноса на стоките, които впоследствие са били доставени в друга държава членка, независимо от неизпълнението на материалноправните условия по член 143, параграф 1, буква г) и по член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

64. Превърнало ли се е това формално изискване в материалноправно условие за правото на освобождаване при вноса след влизането в сила на Директива 2009/69 — с която член 143, параграф 2, буква б) е добавен в текста на Директива 2006/112 — т.е. считано от 25 юли 2009 г.?

65. Не мисля така.

66. Несъмнено текстът на член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС може да доведе до извода, че изброените три вида данни в букви а)—в) представляват изисквания, от чието спазване зависи предвиденото в член 143, параграф 1, буква г) от тази директива право на освобождаване при вноса.

67. С риск да се повторя обаче, несъмнено целта на вноса на стоки, посочен в член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, е потребление не в държавата членка на вноса, а в друга държава членка, чието освобождаване зависи изцяло от вътреобщностна доставка, която сама по себе си е освободена в съответствие с член 138 от Директивата за ДДС. В самия член 143, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС се прави многократно позоваване на член 138 от тази директива.

68. Според мен от това следва, че материалноправните условия за правото на освобождаване при вноса зависят изцяло от предвидените в член 138 от Директивата за ДДС условия по отношение на освобождаването на последващата вътреобщностна доставка.

69. Следователно, без да промени предвидените в член 138 от Директивата за ДДС материалноправни условия за вътреобщностната доставка, които, както вече изясних, на този етап не включват съобщаването от доставчика на идентификационния номер по ДДС на приобретателя в държавата членка по местоназначение, законодателят на Съюза със сигурност не е можел да иска да постави правото на освобождаване при вноса в зависимост от спазването на такова изискване.

70. В противен случай на данъчнозадължените лица вносители и доставчици на доставяни в Съюза стоки би било отказано правото им на освобождаване от ДДС при внос, въпреки че те изпълняват всички материалноправни условия, за да се ползват от освобождаването на вътреобщностната доставка, от което зависи изцяло освобождаването на извършената преди това сделка по внос.

71. Независимо от легитимната цел за борба с данъчните измами, довела до приемането на Директива 2009/69, не мисля, че намерението на законодателя на Съюза е било да постави данъчнозадължените лица пред такива трудности и несъответствия на установената система. За съответните данъчнозадължените лица това положение би било несъвместимо с правилното и ясно прилагане на освобождаването по член 131 от Директивата за ДДС[18].

72. Впрочем в проведеното в Съда заседание Комисията уточни, че не е толкова важно да се знае точният идентификационен номер по ДДС на приобретателя, колкото този приобретател да може да се определи по един или друг начин. Следователно тя изглежда признава, донякъде в противоречие със съдържанието на писменото си становище, че предвиденото в член 143, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС съобщаване от вносителя в момента на вноса на идентификационния номер по ДДС на приобретателя продължава да е формално изискване.

73. Затова според мен,неизпълнението на това изискване не води до изгубване на правото на освобождаване от ДДС, а най-много би могло да бъде санкционирано с налагането на глоба съгласно разпоредбите на националното право.

74. Тези съображения по мое мнение се потвърждават от някои характеристични за делото в главното производство обстоятелства.

75. В това отношение е важно да се отбележи, че в момента на вноса Enteco Baltic не е пропуснало да съобщи на компетентния орган идентификационния номер по ДДС на приобретателя. Съгласно направените от запитващата юрисдикция пояснения обаче се оказва, че поради промяна на обстоятелствата първоначално посоченият номер вече не съответствал (или не само) на номера на действителния приобретател.

76. От точка 7^1 от Правилника, приет от директора на НМС и от началника на Инспекцията, се установява, че вносителят трябва незабавно да уведоми писмено Митническа служба Вилнюс по-специално при настъпване на промяна, свързана с данъчнозадълженото лице от другата държава членка и/или на държавата членка, в която ще бъдат доставени стоките, посочени в представените с оглед на митническия контрол документи, като посочи нови данни, в които се излагат причините за промените, и приложи копия от удостоверителните документи.

77. Според мен това изискване, което литовската правна уредба предвижда в тежест на вносителя и което се състои в задължението му да уведоми митническата служба за промените, свързани със самоличността на купувача, за когото са предназначени стоките, сочи, че литовските органи приемат, че непълноти или грешки в момента на вноса, свързани с идентификационния номер по ДДС на приобретателя, не могат сами по себе си впоследствие да доведат до поставяне под въпрос на правото на освобождаване при вноса. Всъщност не би имало никакъв смисъл да се изисква от вносителя да съобщава за свързана с приобретателя промяна, ако такава промяна във всички случаи автоматично би довела до отказ да се ползва правото на освобождаване при внос. Автоматичното изгубване на правото на освобождаване

18 Вж. по-специално в този смисъл решение от 3 септември 2015 г., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 28 и цитираната съдебна практика).

при внос поради промените, настъпили в самоличността по ДДС на приобретателя в държавата членка по местоназначение на доставените стоки, би означавала също вносителите да се насърчат никога да не съобщават на националните органи за такива промени поради страх да изгубят правото на освобождаване при внос.

78. Освен това изглежда, че съгласно тези правила, или най-малкото съгласно това схващане за чисто формалния характер на съобщаването на идентификационния номер по ДДС на приобретателя, в рамките на извършената през 2012 г. първа проверка по отношение на разглеждания по делото в главното производство внос според констатациите на запитващата юрисдикция Митническа служба Вилнюс сама е поправила грешките, свързани с несъответствието на тези номера, съобщени от Enteco Baltic в декларациите за внос. Според запитващата юрисдикция това дружество също така винаги съобщавало на Инспекцията свързаните със самоличността на купувачите промени.

79. Ето защо смятам, че съобщаването от вносителя в момента на вноса на идентификационен номер по ДДС на приобретателя, който поради промяна на обстоятелствата се оказва, че вече изцяло или частично не съответства на номера на действителния приобретател, може да доведе до отказ да се ползва правото на освобождаване при внос само в посочените по-горе в точки 56—58 от настоящото заключение хипотези, признати от Съда, що се отнася до неизпълнението на формално изискване в рамките на освобождаването на вътреобщностна доставка съгласно член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

80. При тези условия считам, че на първия преюдициален въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, трябва да се отговори, както следва:

Член 143, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвид обстоятелствата по делото в главното производство не допуска компетентните органи на държава членка да откажат освобождаването, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от тази директива, единствено на основание, че в момента на вноса е било планирано стоките да се доставят на данъчнозадължено лице в друга държава членка, с което се обяснява фактът, че в декларацията за внос е посочен идентификационният номер по ДДС на това данъчнозадължено лице, а след последваща промяна на обстоятелствата стоките са доставени на друго също данъчнозадължено (за целите на ДДС) лице и на органите на първата държава членка е предоставена цялата информация относно самоличността на действителния купувач.

Б. По предвиденото в член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС изискване да се докаже, че внесените стоки са предназначени да бъдат превозени или изпратени от държавата членка на вноса до друга държава членка (втори до седми преюдициален въпрос)

81. Отправените от запитващата юрисдикция въпроси от втори до седми се отнасят главно до тълкуването на член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС и до спазването на уреденото в член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС изискване към момента на вноса да се представи „доказателството, че внесените стоки са предназначени да бъдат превозени или изпратени от държавата членка на вноса до друга държава членка“, във връзка по-специално с тълкуването на член 138, параграф 1 и на член 14, параграф 1 от същата директива, както и на принципа на правната сигурност.

82. Преди да бъдат разгледани тези въпроси, е важно да се отбележи, че доказателството, което се иска от вносителя съгласно член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, се отнася до целта на вноса в Съюза, а именно до обстоятелството, че предназначението на тази сделка е тя да бъде последвана от вътреобщностна доставка съгласно член 138, параграф 1 от тази директива.

83. Ето защо вносителят трябва да докаже към момента на вноса, че възнамерява да изпълни предвидените в член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС материалноправни условия за освобождаване на вътреобщностната доставка.

84. Както вече бе посочено в точка 52 от настоящото заключение, в този член се поставят три условия, за да бъде признато правото на освобождаване от ДДС при вътреобщностна доставка. Припомням, че става въпрос да се докаже, на първо място, че на приобретателя е прехвърлено правото да се разпорежда с тази стока като собственик, на второ място, че посочената стока е изпратена или превозена в друга държава членка, и на трето място, че вследствие на това изпращане или превозване, същата стока е напуснала физически територията на държавата членка на доставката.

85. Тези условия по същество се припокриват със спазването на условието, предвидено спрямо вносителя в рамките на член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС, с тази разлика, че в последния случай вносителят трябва да докаже, „в момента на вноса“, че внесените в Съюза стоки са „предназначени“ да бъдат предмет на вътреобщностна доставка.

86. Така, както съвършено правилно е разбрала запитващата юрисдикция, в рамките на член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС, вносителят трябва да докаже в момента на вноса, от една страна, че правото на разпореждане като собственик с внесените стоки е предназначено да бъде прехвърлено на приобретателя, и от друга страна, че същите стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени в друга държава членка, т.е. че те също са предназначени да напуснат физически територията на държавата членка на вноса.

87. Докато поставените от запитващата юрисдикция въпроси от трети до седми се отнасят до предназначеното да бъде прехвърлено на приобретателя право на разпореждане като собственик с внесените стоки, предвид обстоятелствата по делото в главното производство, по-специално поведението на Enteco Baltic и това на литовските органи, вторият въпрос от своя страна се отнася до доказателствата, които позволяват да се установи, че в момента на вноса внесените стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени в друга държава членка. Ще разгледам последователно тези две обстоятелства.

1. По предназначеното да бъде прехвърлено на приобретателя право на разпореждане с внесените стоки като собственик (трети до седми въпрос)

88. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали предназначеното да бъде прехвърлено на приобретателя право на разпореждане като собственик със стоките може да бъде установено дори когато това право не е било предназначено да бъде прехвърлено пряко на приобретателя, а на посочени от него лица, по-специално транспортни предприятия или данъчни складове.

89. Според мен този въпрос препраща към съдържанието на самостоятелното и единно понятие[19] „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се уточнява именно че „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик.

19 Вж. решение от 3 юни 2010 г., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, т. 22).

90. Съгласно практиката на Съда това понятие не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик [20].

91. От това следва, че дадена сделка може да се квалифицира като „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, щом като с нея данъчнозадължено лице прехвърля материална вещ, като овластява другата страна да се разпорежда фактически с нея като собственик, без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещ [21].

92. За да се разсее всяко съмнение у запитващата юрисдикция предвид съдържанието на четвъртия ѝ въпрос, единното понятие и определение за доставка на стоки в Директивата за ДДС означава, че прехвърлянето в полза на приобретателя на правото на разпореждане като собственик с материалните вещи се прилага и в контекста на тълкуването на член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС, който урежда освобождаването на вноса на стоки в Съюза, последван от освободена вътреобщностна доставка [22]. Прехвърлянето в полза на приобретателя на правото за разпореждане с материална вещ като собственик всъщност представлява условие, присъщо на всяка доставка на стоки [23].

93. Както Съдът вече е приел, понятието „доставка на стоки“ е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да е необходимо да се установява намерението на съответно данъчнозадължено лице [24]. Според мен това твърдение се прилага и при тълкуването на член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС, т.е. следва да се провери с оглед обективните доказателства дали в момента на вноса внесените стоки са били „предназначени“ да бъдат предмет на последваща вътреобщностна доставка, без да е необходимо да се установи точното намерение на вносителя в този момент.

94. Освен това при прилагането на член 267 ДФЕС националният съд следва да преценява във всеки отделен случай, в зависимост от фактите по спора, с който е сезиран, дали е извършено прехвърляне на правото на разпореждане със съответните стоки като собственик [25].

95. В това отношение не мога да не си поставя въпроси във връзка с текста на отправения от запитващата юрисдикция трети въпрос. Тази юрисдикция всъщност отбелязва, че правото на разпореждане с горивата не е било прехвърлено пряко на посочените в декларациите на Enteco Baltic приобретатели, а на транспортни предприятия и на данъчни складове.

96. Ако това действително е така, тогава последните посочени оператори трябва да се считат за действителните приобретатели на внесените от Enteco Baltic горива, както предлага Комисията. Според мен обаче, ако тези транспортни предприятия и данъчни складове се намират на територията на Литва, на Enteco Baltic не би могло да се предостави освобождаване от ДДС при внос, тъй като тази сделка би била последвана не от вътреобщностна доставка, а само от вътрешна доставка.

20 Вж. по-специално решения от 21 ноември 2013 г., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, т. 20) и от 3 септември 2015 г., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 51).

21 Решение от 18 юли 2013 г., Евита-К (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 35).

22 В четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция всъщност изглежда приема, че литовските органи възприемали различно тълкуване на понятието за прехвърляне на правото на разпореждане със стоки в зависимост от това дали прилагат нормите относно правото на приспадане на ДДС (член 167 от Директивата за ДДС) или тези за освобождаването на вноса, последван от вътреобщностна доставка (член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС). Както отбелязах, такава разлика в тълкуването, която впрочем изобщо не се установява ясно от мотивите на акта за преюдициално запитване, във всички случаи не е обоснована с оглед самостоятелното и единно определение на „доставката на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС.

23 Решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 32).

24 Вж. в този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, т. 21 и цитираната съдебна практика).

25 Вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Евита-К (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 34).

97. Ако обаче нито транспортните предприятия, нито данъчните складове, независимо дали са установени в Литва или в една от посочените от запитващата юрисдикция три други държави членки, са придобили правото да се разпореждат като собственици с горивата, т.е. те просто са послужили като посредници, съответно при превоза или съхранението, като не са действали от свое име, за да може посоченият в декларациите на Enteco Baltic в момента на вноса на горивата приобретател да се разпорежда с тях, според мен би трябвало на Enteco Baltic да се признае освобождаване при внос, стига да са спазени другите материалноправни условия за правото на освобождаване от ДДС.

98. Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери коя от двете хипотези е правилна с оглед всички обстоятелства по делото в главното производство.

99. Бих искал обаче да добавя, че сред обстоятелствата, които трябва да бъдат взети предвид по делото в главното производство от запитващата юрисдикция, е по-специално поведението на Enteco Baltic и поведението на литовските органи, за които се отнасят пети до седми от поставените от посочената юрисдикция въпроси.

100. По отношение на поведението на Enteco Baltic следва да се припомни, че не е в противоречие с правото на Съюза да се изисква от даден стопански субект да действа добросъвестно и да вземе всички мерки, които могат разумно да се изискват, за да се увери, че осъществяваната от него операция не го довежда до участие в данъчна измама [26]. В хипотезата, при която съответното данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и не е взело всички зависещи от него разумни мерки за избягване на тази измама, ползването от освобождаване би трябвало да му бъде отказано [27].

101. Задача на запитващата юрисдикция е да провери въз основа на обща преценка на всички данни и фактически обстоятелства по делото в главното производство дали Enteco Baltic 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 [28].

102. В това отношение споменатото от запитващата юрисдикция в шестия ѝ преюдициален въпрос обстоятелство, че Enteco Baltic е осъществявало връзка с клиентите си чрез електронни съобщителни средства, по-специално за обмен на договорни документи, със сигурност не би могло да представлява доказателство за липсата на добросъвестност или за небрежност от страна на вносителя, що се отнася до мерките, които могат разумно да се изискват от такъв оператор, за да се избегне участието му в данъчна измама.

103. Разбира се, не изключвам възможността вносителят, който в момента на вноса на съответните стоки *пропуска* да съобщи на националните компетентни органи данните, изброени в член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС, да може да доведе тези органи до предположението, че — предвид целта, поради която тази разпоредба е включена в директивата — съответният вносител е знаел или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама.

104. Смятам обаче, че такова предположение трябва да може да бъде оборено от вносителя с помощта на всички допустими от националното право доказателствени средства.

26 Вж. по-специално решение от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 48).

27 Вж. по-специално решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 54) и от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 42).

28 Вж. по-специално по аналогия решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 53) и от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 41).

105. Въпреки това, с оглед на представените от запитващата юрисдикция сведения, това, което характеризира делото в главното производство, по-специално е не пропускът на Enteco Baltic да предостави изброените в член 143, параграф 2 от Директивата за ДДС данни, а различната преценка от страна на митническите и данъчните органи на съобщените от този оператор данни в контекст, в който той изглежда добросъвестно е съдействал на посочените органи.

106. Всъщност — и това е причината да разгледам въпроса за поведението на националните органи — изложените от запитващата юрисдикция фактически обстоятелства и текстът на зададения от нея пети въпрос са сериозно основание да се предполага, че при извършената през 2014 г. и 2015 г. проверка Митническа служба Вилнюс е отменила резултата от проверката, извършена през 2013 г. от Инспекцията относно спазването на условията за наличието на освободена вътреобщностна доставка по смисъла на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС.

107. Неубедително според мен е обяснението, предоставено от литовското правителство в съдебното заседание, че тези два органа извършват проверки с различен обхват — тъй като митническият орган проверява спазването на условията по член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС, докато данъчният орган контролира изпълнението на условията, посочени в член 138 от тази директива. Всъщност, както вече посочих, освобождаването при вноса, предоставяно на основание член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, зависи изцяло от спазването на условията за освобождаване на вътреобщностната доставка след този внос съгласно член 138, параграф 1 от посочената директива. Ето защо проверките на националните органи поне частично се припокриват. От друга страна, в петия си въпрос запитващата юрисдикция посочва, че за да отхвърли правото на освобождаване от ДДС при вноса, митническият орган (Митническа служба Вилнюс и/или НМС) се основава на факта, че не били изпълнени условията за запазване в сила на (освобождаването) на доставката на стоки в рамките на Съюза, по-специално изискванията по член 138 от Директивата за ДДС, които са били предмет на проверката на Инспекцията през 2013 г.

108. При тези обстоятелства според мен е важно да се припомнят изложените от Съда съображения по повод поведението на националните органи в контекста на прилагането на освобождаването на вътреобщностните доставки в решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 50), и от 14 юни 2017 г., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, т. 75). В тях Съдът всъщност приема, че принципът на правната сигурност не допуска възможността държава членка, която първоначално е приела представените от доставчика/продавача документи като доказателства, обосноваващи правото на освобождаване, впоследствие да задължи този доставчик/продавач да заплати полагащия се за тази доставка ДДС поради извършена от приобретателя данъчна измама, за която този доставчик/продавач не е знаел и не е могъл да знае.

109. Следователно запитващата юрисдикция ще трябва внимателно да провери дали положението по делото в главното производство е било такова.

110. За всеки случай ще добавя, че държава членка не би могла да се позовава на пропуски, които засягат сътрудничеството и съгласуването на действията на собствените ѝ национални органи, за да откаже правото на освобождаване от ДДС на данъчнозадължено лице, което действа добросъвестно и по отношение на което няма никакви убедителни данни, които сочат, че то е знаело или е могло да знае, че участва в измама. В това отношение много показателно е да се отбележи, че двата доклада на Сметната палата на Европейския съюз, изготвени съответно

през 2011 г. и 2015 г. след одити, извършени в няколко държави членки[29], на които Комисията се позовава в писменото си становище, особено ясно показват, че „митническите и данъчните контроли не работят ефикасно“ и „фактът, че освобождаването от ДДС се управлява от две различни администрации (митническа и данъчна) намалява ефективността на контрола, тъй като между тях не се поддържа непрекъсната комуникация по отношение на вноса по […] [митнически] режим [42]“[30]. С оглед на изтъкнатите от запитващата юрисдикция данни и обстоятелства според мен делото в главното производство онагледява установените в докладите на Европейската сметна палата рискове или смущения в обмена на информация между митническите и данъчните органи в една и съща държава членка.

111. Що се отнася обаче до поставения от запитващата юрисдикция седми въпрос относно евентуалното задължение на литовските органи да събират сведения от предприятия от други държави членки, за да докажат прехвърлянето на правото на разпореждане с доставените от Enteco Baltic стоки, съгласно съдебната практика следва да се припомни, че операторът, който се позовава на освобождаване от ДДС, трябва да докаже, че са изпълнени материалноправните условия за това освобождаване[31]. Според мен тази съдебна практика се прилага по аналогия за вносителя, посочен в член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

112. Колкото до ролята на националните органи, Съдът вече е приел по същество, че актовете, приети на равнището на Съюза, с които се създава система за обмен на информация между данъчните администрации на държавите членки[32], не са въведени, за да заместят задължението на данъчнозадълженото лице да докаже вътреобщностния характер на извършените сделки, в случай че самото данъчнозадължено лице не е в състояние да предостави необходимите за тази цел доказателства[33].

113. Следователно тези правни актове не предоставят конкретни права на данъчнозадълженото лице[34], които по-специално биха му позволили да се възползва от възможността компетентен орган да приложи създадения с тези актове механизъм за обмен на информация.

114. На по-силно основание, смятам, че правото на Съюза в областта на обмена на информация и административното сътрудничество между държавите членки в областта на ДДС не изисква от националните администрации да събират по искане на данъчнозадължено лице сведения от предприятия от други държави членки, когато това данъчнозадължено лице не може само да

29 Вж. съответно Европейска сметна палата, специален доклад № 13, Успява ли контролът на митническа процедура 42 да предотврати и открие случаите на укриване на ДДС?, Люксембург, 2011 г., и специален доклад № 24, Борба с измамите с ДДС в рамките на Общността — необходими са допълнителни действия, Люксембург, 2015 г.

30 Вж. специален доклад № 13, точки 55 и 56. Вж. също точка 36—38 от посочения доклад, както и точки 78 и 79 от специален доклад № 24.

31 Вж. по-специално решения от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 26) и от 7 декември 2010 г., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, т. 46).

32 Става въпрос съответно за Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 366, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21) и за Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, 2003 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85). Тези два акта са заменени съответно с Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), срокът за чието транспониране е изтекъл на 1 януари 2013 г., и с Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (ОВ L 268, 2010 г., стр. 1), влязъл в сила на 1 януари 2012 г.

33 Вж. в този смисъл решения от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 34) и от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 37).

34 Вж. във връзка с Директива 77/799 решения от 27 септември 2007 г., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, т. 31) и от 22 октомври 2013 г., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 36). Вж. също в този смисъл, във връзка с Директива 2011/16, с която се преследва цел, аналогична на Директива 77/799, която заменя, решение от 16 май 2017 г., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, т. 46, 47 и 58).

представи необходимите доказателства, за да докаже, че правото да се разпорежда като собственик с внесените и доставени стоки е било прехвърлено на приобретателя, и по-общо, да докаже, че извършваните от данъчнозадълженото лице внос или доставки са освободени от ДДС.

115. Ето защо предлагам на преюдициалните въпроси от трети до седми да се отговори по следния начин:

- член 143, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентният орган на държава членка да откаже освобождаване от ДДС при внос, когато правото на разпореждане като собственик с внесените и доставени стоки не е прехвърлено пряко на приобретателя, доколкото това право действително е прехвърлено на това данъчнозадължено лице, а не на други лица, като запитващата юрисдикция трябва да се увери в това обстоятелство,

- принципът на правната сигурност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността митническият орган на държава членка да отхвърли правото на освобождаване от ДДС при внос на данъчнозадължено лице, действащо добросъвестно, и без да е доказано, че то е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама, на основание, че едно от материалноправните условия за освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка, извършена след вноса, вече не е изпълнено, независимо че в резултат на проверка на представените от данъчнозадълженото лице документи компетентният орган на същата държава членка вече е приел, че това условие е спазено. Запитващата юрисдикция е длъжна да провери дали фактите по делото в главното производство позволяват да се установи, че всички тези обстоятелства и условия са налице, като се има предвид, че сам по себе си фактът, че данъчнозадълженото лице е използвало електронни съобщителни средства, за да осъществява връзка с договорните си партньори, не би могъл да се счита за проява на небрежност или недобросъвестност от страна на посоченото данъчнозадължено лице,

- член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което се позовава на освобождаване от ДДС при внос, трябва да докаже, че материалноправните условия за това освобождаване са спазени, без да може да изисква от компетентните органи на държавата членка на вноса при разглеждането на въпроса за прехвърлянето в полза на приобретателя на правото на разпореждане като собственик с доставените стоки да събират от други данъчнозадължени лица информация, до която имат достъп само публичните органи.

2. По доказателствата, с които може да се установи, че в момента на вноса внесените стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени до друга държава членка (втори въпрос)

116. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да установи доказателствената сила на определени документи, документи като e-AD и e-ROR, потвърждаващи превозването на горивата от данъчния склад в държавата членка на вноса (в случая Литва) до данъчен склад в държавата членка по местоназначение (по всяка вероятност в делото в главното производство, Полша).

117. Нито в член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, нито в член 138 от същата директива се посочва какви доказателства трябва да представят данъчнозадължените лица, за да бъдат освободени от ДДС. От това следва, че в съответствие с член 131 от Директивата за ДДС този въпрос е от компетентността на държавите членки, при спазване на основните принципи на правото, част от правния ред на Съюза, сред които

фигурират принципът на правната сигурност и принципът на пропорционалност [35].

118. Що се отнася на първо място до тълкуването на член 143 от Директивата за ДДС, както посочва запитващата юрисдикция и както отбелязва Комисията, e-ROR са присъщи за акцизните стоки електронни документи, които се изготвят след изпращането и/или превозването на стоките, потвърждаващи осъществяването на тези операции.

119. За да бъде спазено обаче изискването, предвидено в член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, вносителят трябва да докаже „в момента на вноса“, че внесените стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени до друга държава членка.

120. Поради това според мен документите e-ROR не биха могли да бъдат достатъчни годни доказателства за това, че в момента на вноса внесените стоки са били предназначени да бъдат предмет на вътреобщностна доставка.

121. Както обаче поддържа и Комисията в писменото си становище, търговски документи като товарителниците CMR, изготвени преди въпросното изпращане или превозване до държавата членка по местоназначение, са годни обективно да докажат намерението в момента на вноса внасяните стоки да бъдат изпратени или превозени до друга държава членка.

122. Що се отнася до документите e-АД, уредени от разпоредбите на Директива 2008/118 и на Регламент № 684/2009, тези документи трябва да придружават движението на стоки в режим отложено плащане на акциз. Така, съгласно член 21, параграф 2 от Директива 2008/118 и член 3 от Регламент № 684/2009, проект на електронен административен документ трябва да се подаде от изпращача до компетентните органи на държавата членка на изпращане не по-рано от 7 дни преди датата, посочена в същия документ като дата на изпращане на съответните стоки. Тази формалност позволява на посочените органи да проверят валидността на посочените в документа данни, които съгласно таблица 1 от посочения регламент по-специално обхващат информация относно изпращаната стока, оператора на мястото на изпращане, както и относно оператора по местоназначението на стоките. Поради това е напълно възможно в момента на вноса на стока от трета страна вносителят или лице, действащо от негово име, да може да предаде проекта на документ e-АД на компетентните органи на държавата членка, от която ще бъде превозена стоката в режим отложено плащане на акциз, за да бъдат те валидирани.

123. От предоставената на Съда информация по делото в главното производство не могат да се установят нито обстоятелствата, при които различните e-АД документи са могли да бъдат предадени на компетентните литовски органи, нито съдържанието на тези документи (или проекти на документи), нито обработването им от националните органи.

124. Въпреки това според мен е възможно да се твърди, че документът e-АД може да представлява доказателство, с което може да се установи, че в момента на вноса внесената стока е била предназначена да бъде изпратена до друга държава членка по смисъла на член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС.

125. Запитващата юрисдикция следва да провери дали в момента на вноса националните органи са разполагали с проектите на документи e-АД и дали съдържащата се в тях информация е била достатъчна, като същевременно провери по какъв начин посочените документи са обработени от посочените органи.

35 Вж. в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 36), от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 27) и от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 33).

126. На второ място, що се отнася до действителното изпращане или превозване на стоката, предмет на вътреобщностна доставка, като, както вече посочих, това условие трябва да бъде изпълнено по силата на член 138 от Директивата за ДДС, от което изцяло зависи предвиденото в член 143, параграф 1 буква г) от посочената директива освобождаване при вноса, смятам, че документите e-ROR, издадени от данъчен склад в държавата членка по местоназначение, могат да представляват доказателства за действителното физическо преместване на доставените стоки извън границите на държавата членка на доставката. Що се отнася до документа е-АД, член 24 от Директива 2008/118 предвижда, че при получаване на стоките, не по-късно от пет работни дни след завършване на движението, получателят представя съобщение за получаване на компетентните органи на държавата членка на получаване, които проверяват изпратените данни, могат да ги валидират и след това да ги изпратят на компетентните органи на държавата членка на изпращане. Съгласно член 7 и таблица 6 от Регламент № 684/2009 съобщението за получаване трябва по-специално да съдържа административния код на документа е-АД. Следователно чрез цялата тази информация може да се докаже, че съответните стоки са напуснали територията на държавата членка на изпращане.

127. В това отношение нито текстът на член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС, нито съдебната практика, в която се тълкува тази разпоредба, изискват предадените от доставчика документи да удостоверяват изпращане или превозване по местоназначението на приобретателя [36]. Достатъчно е, както впрочем се потвърждава от текста на член 143 от Директивата за ДДС, внесената стока да е напуснала физически територията на държавата членка на доставката към държавата членка по местоназначение.

128. Запитващата юрисдикция трябва да провери дали, от една страна, в момента на вноса Enteco Baltic е представило достатъчно документи, удостоверяващи, че внесените горива са предназначени да бъдат предмет на вътреобщностна доставка по смисъла на член 143, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, и от друга страна, дали това дружество е доказало в достатъчна степен съгласно член 138 от посочената директива, че съответните горива са напуснали физически територията на Литва, като се има предвид, както вече посочих, поведението на това дружество и на компетентните национални органи.

129. Ето защо предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори по следния начин:

Член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че документи като електронния административен документ (документ „е-АД“) и товарителницата, изготвена въз основа на подписаната в Женева на 19 май 1956 г. Конвенция за договора за международен автомобилен превоз на стоки (товарителница CMR), могат да се считат за документи, с които може да се докаже, че в момента на вноса внесените стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени до друга държава членка. Член 138 от Директивата за ДДС, към който препраща член 143, параграф 1, буква г) от посочената директива, трябва да се тълкува в смисъл, че съобщенията за получаване на документите е-АД и потвържденията, наречени „e-ROR“, могат да се считат за документи, с които може да се докаже, че внесените стоки, които са били предмет на вътреобщностната доставка, са напуснали територията на държавата членка на вноса и на доставката и са били изпратени до държавата членка по местоназначение.

36 Вж. по-специално в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 31), от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 24) и от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 25).

V. Заключение

130. По изложените съображения предлагам Съдът да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Окръжен административен съд Вилнюс, Литва), както следва:

„1) Член 143, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 година по отношение на избягване на данъци при внос, трябва да се тълкува в смисъл, че предвид обстоятелствата по делото в главното производство не допуска компетентните органи на държава членка да откажат освобождаването, предвидено в член 143, параграф 1, буква г) от тази директива, единствено на основание, че в момента на вноса е било планирано стоките да се доставят на данъчнозадължено лице в друга държава членка, с което се обяснява фактът, че в декларацията за внос е посочен идентификационният номер по данъка за добавената стойност (ДДС) на това данъчнозадължено лице, а след последваща промяна на обстоятелствата стоките са доставени на друго също данъчнозадължено (за целите на ДДС) лице и на органите на първата държава членка е предоставена цялата информация относно самоличността на действителния купувач.

2) Член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2, буква в) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/69, трябва да се тълкува в смисъл, че документи като електронния административен документ (документ „e-АД“) и товарителницата, изготвена въз основа на подписаната в Женева на 19 май 1956 г. Конвенция за договора за международен автомобилен превоз на стоки (товарителница CMR), могат да се считат за документи, с които може да се докаже, че в момента на вноса внесените стоки са предназначени да бъдат изпратени или превозени до друга държава членка. Член 138 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/69, към който препраща член 143, параграф 1, буква г) от посочената изменена директива, трябва да се тълкува в смисъл, че съобщенията за получаване на документите e-АД и потвържденията, наречени „e-ROR“, могат да се считат за документи, с които може да се докаже, че внесените стоки, които са били предмет на вътреобщностната доставка, са напуснали територията на държавата членка на вноса и на доставката и са били изпратени до държавата членка по местоназначение.

3) Член 143, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/69, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска компетентният орган на държава членка да откаже освобождаване от ДДС при внос, когато правото на разпореждане като собственик с внесените и доставени стоки не е прехвърлено пряко на приобретателя, доколкото това право действително е прехвърлено на това данъчнозадължено лице, а не на други лица, като запитващата юрисдикция трябва да се увери в това обстоятелство.

4) Принципът на правната сигурност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска възможността митническият орган на държава членка да отхвърли правото на освобождаване от ДДС при внос на данъчнозадължено лице, действащо добросъвестно, и без да е доказано, че то е знаело или е трябвало да знае, че участва в данъчна измама, на основание, че едно от материалноправните условия за освобождаването от ДДС на вътреобщностната доставка, извършена след вноса, вече не е изпълнено, независимо че в резултат на проверка на представените от данъчнозадълженото лице документи компетентният орган на същата държава членка вече е приел, че това условие е спазено. Запитващата юрисдикция е длъжна да провери дали фактите по делото в главното производство позволяват да се установи, че всички тези обстоятелства и условия са налице, като се има предвид, че сам по себе си фактът, че данъчнозадълженото лице е използвало

електронни съобщителни средства, за да осъществява връзка с договорните си партньори, не би могъл да се счита за проява на небрежност или недобросъвестност от страна на посоченото данъчнозадължено лице.

5) Член 143, параграф 1, буква г) и параграф 2 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2009/69, трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице, което се позовава на освобождаване от ДДС при внос, трябва да докаже, че материалноправните условия за това освобождаване са спазени, без да може да изисква от компетентните органи на държавата членка на вноса при разглеждането въпроса за прехвърлянето в полза на приобретателя на правото на разпореждане като собственик с доставените стоки да събират от други данъчнозадължени лица информация, до която имат достъп само публичните органи“.